

Trabajo Fin de Grado

Título del trabajo: Análisis económico del
Impuesto sobre determinados servicios digitales

Autor/es

Samuel Jariod Tomás

Director/es

Julio Antonio López Laborda

Universidad de Zaragoza
Año 2020

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. Introducción | 4 |
| 2. Justificación de un IDSD..... | 4 |
| 2.1 Globalización, digitalización y BEPS | 4 |
| 2.2 Propuestas para abordar el BEPS en un entorno digital..... | 7 |
| 2.2.1 Características necesarias de las propuestas..... | 7 |
| 2.2.2 Propuestas de largo plazo | 7 |
| 2.2.3 Relevancia del IDSD a corto plazo | 8 |
| 3. Propuestas y experiencias con el IDSD..... | 9 |
| 3.1 Elementos normativos del impuesto | 9 |
| 3.1.1 Concepto de servicio digital y servicios imponible | 9 |
| 3.1.2 Concepto de presencia digital significativa e ingresos imponible | 10 |
| 3.1.3 Sujeto Pasivo del Impuesto..... | 10 |
| 3.1.4 Territorio de aplicación del impuesto, exigibilidad y tipo impositivo | 11 |
| 3.1.5 Cláusula de extinción y estado de la cuestión..... | 12 |
| 3.2 Países que lo aplican:..... | 14 |
| 3.2.1 Francia | 14 |
| 3.2.2 Italia | 18 |
| 3.2.3 Reino Unido | 19 |
| 3.2.4 Hungría | 20 |
| 3.2.5 Resto de Europa..... | 21 |
| 4. El proyecto español de IDSD | 22 |
| 4.1 Elementos cualitativos y cuantitativos del IDSD español | 22 |
| 4.2 Situación actual del IDSD | 24 |
| 5. Análisis Económico del impuesto..... | 25 |
| 5.1 Clasificación del IDSD..... | 25 |
| 5.2 Análisis de eficiencia del IDSD | 26 |
| 5.2.1 Efectos sobre precios y cantidades en la cadena de valor del IDSD. | 27 |
| 5.2.2 Excedente del consumidor y del productor, bienestar social y exceso de gravamen | 31 |
| 5.2.3 Cuantificación del impacto del IDSD en el mercado español | 33 |
| 5.2.4 Efectos potenciales del IDSD sobre el grado de competencia del mercado de servicios digitales..... | 37 |
| 5.3 Análisis de equidad del IDSD..... | 38 |
| 5.3.1 Progresividad del IDSD | 38 |
| 5.3.2 Efectos en la desigualdad de la renta del IDSD | 45 |

| | |
|--|----|
| 5.3.3 Análisis de hipótesis de incidencia alternativa y sus efectos en la equidad tras implantación del IDSD. | 46 |
| 5.3.4 Conclusiones sobre los efectos del IDSD sobre la equidad | 49 |
| 5.4 Análisis de sencillez del IDSD | 50 |
| 6. Conclusiones..... | 51 |

1. Introducción

Las economías mundiales se han visto positivamente influidas por el fenómeno conjunto de globalización más digitalización dado en la última década. A consecuencia, han aparecido nuevos modelos de negocio caracterizados por su capacidad para operar en distintas jurisdicciones simultáneamente, sin necesidad de presencia física en cada una de ellas. Este hecho, conjunto a un marco de fiscalidad internacional basado en la presencia física, ha otorgado a las grandes empresas multinacionales facilidades para el traslado de beneficios y la erosión de bases imponibles (BEPS). De continuar esta dinámica, la suficiencia y capacidad redistributiva de los países puede verse comprometida, siendo esta la principal cuestión y motivo de importancia de la fiscalidad digital.

El presente trabajo analiza el diseño e implementación del Impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) como respuesta a la facilidad que tienen las grandes empresas para el BEPS, así como también sus efectos económicos en términos de eficiencia, equidad y sencillez.

En la sección 2 se analiza la casuística que justifica y lleva a la implementación de esta nueva figura impositiva. Posteriormente, en la sección 3 se explican los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto. El apartado 4 ahonda en el proyecto español de IDSD y sus particularidades, que se prevé se apruebe próximamente. Por último, en la sección 5 se realiza la clasificación y el análisis de eficiencia-equidad-sencillez del impuesto a partir de la hipótesis de incidencia inicial (desarrollada en el epígrafe 5.2.1), para luego en el epígrafe 5.3.3 plantear hipótesis de incidencia alternativas y sus posibles efectos. Finalmente, la sección 6 recoge las conclusiones que se derivan del trabajo y añade consideraciones adicionales.

2. Justificación de un IDSD

2.1 Globalización, digitalización y BEPS

El fenómeno de la globalización que se ha venido dando en los últimos años sumado al desarrollo de nuevas tecnologías han dado paso a una transformación tecnológica de las economías mundiales sin precedentes. Esto ha supuesto numerosas oportunidades positivas tanto para las personas, por un incremento de espacios en los que pueden interactuar; como para las empresas, que pueden aprovechar las nuevas tecnologías para conseguir incrementos de la productividad e incrementar su facturación notablemente. Así mismo, este fenómeno también posibilita el emprendimiento en la medida que

permite reducir los costes de entrada y transacción, importantes para empresas de nueva creación.

Como ya evidenció el Consejo de la Unión Europea en octubre de 2017 en sus conclusiones sobre la Europa Digital (Consejo de la UE, 2017), serán necesarios esfuerzos por adaptar el marco fiscal vigente al proceso de digitalización que afecta a mercados, empresas y usuarios, con el fin de garantizar niveles de tributación justos y efectivos, velando por un “campo de juego nivelado” para empresas y consumidores (*level-playing field*).

La OCDE en sus informes (OCDE, 2018) y en línea con la visión del Consejo de la UE (Consejo de la UE, 2017), identifica tres razones principales por las que los nuevos modelos de negocio ponen en evidencia los marcos de fiscalidad internacional actuales:

- Pueden llevar a cabo actividades empresariales transfronterizas sin necesariamente presencia física en cada uno de los países en los que se opera.
- Son negocios altamente dependientes de activos intangibles como por ejemplo software, algoritmos y websites.
- Los datos recogidos de los usuarios y su posterior tratamiento permiten modelar una oferta de productos a la carta, lo que permite a su vez desplegar efectos de red que favorecen a las empresas digitales y la concentración en unas pocas empresas ganadoras.

Y es que, como podemos ver, el proceso globalizador sumado al de la digitalización favorece la aparición de modelos de negocio con características no vistas anteriormente y no tenidas en cuenta a la hora de elaborar los principios que rigen la fiscalidad internacional.

Si bien la OCDE en su proyecto de *BEPS Actions* está desarrollando propuestas para abordar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, cabe señalar que este no es un fenómeno exclusivo de las empresas digitales, sino que es la digitalización la que exacerba las oportunidades de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas.

El hecho de tener un impuesto de sociedades basado en el establecimiento permanente, tal como se estipula en los artículos 5 y 7 del *OCDE Model Tax Convention*, implica que para la realización del hecho imponible sea requerida la presencia física en la jurisdicción en la que se vendan bienes o servicios. Sin embargo, esta condición no se cumple para las

empresas de servicios digitales que facilitan la fragmentación de las cadenas de valor, y a su vez dificultan la efectividad de los sistemas fiscales al producirse un desajuste entre donde tributan los beneficios y donde se genera el valor, implicando pérdidas importantes de recaudación para los sistemas fiscales de los países.

Lopez y Onrubia (2019) desarrollan un ejemplo del caso anterior que sirve para ilustrar cómo la digitalización y la fragmentación de las cadenas de valor afectan a la tributación y recaudación por impuesto de sociedades:

Ejemplo:

Supongamos un grupo multinacional (MN) cuya matriz reside en M y la filial en F, y que esta última realiza sus ventas en V. Las vigentes reglas de atribución del derecho a gravar las rentas empresariales provocan que los beneficios de la MN:

- *No tributen en V, si la MN no tiene presencia física en esa jurisdicción (por ejemplo, un establecimiento permanente: arts. 7 y 5 de los Convenios de Doble Imposición; véase OCDE, 2017).*
- *Tributen (si lo hacen) en F, jurisdicción que se puede elegir por su baja o nula tributación.*
- *Dependiendo del sistema aplicable de corrección de la doble imposición, no tributen en M (cláusula de exención) o, en otro caso, se difiera la tributación en esta jurisdicción, cuando su tipo impositivo societario sea mayor que en F (cláusula de imputación con crédito del impuesto pagado en F).*

Por tanto, con la aplicación de los principios actuales del impuesto de sociedades, no tiene por qué haber tributación en las jurisdicciones donde se consumen los bienes o servicios para el caso de algunos grupos empresariales multinacionales. Esto implica que existan espacios para el traslado de beneficios o la planificación fiscal agresiva, mediante, por ejemplo, el establecimiento de filiales del grupo en países con nula o baja tributación.

A consecuencia, pueden producirse problemas de competencia derivados de que empresas que sólo operen en los mercados domésticos no puedan acceder a estas ventajas, así como tener que soportar en mayor proporción la carga fiscal requerida por el sector público para proveer servicios y bienes que sus ciudadanos demandan.

2.2 Propuestas para abordar el BEPS en un entorno digital

Existen distintos marcos de trabajo desarrollados por instituciones como la OCDE, el Consejo de la Unión Europea o el FMI que tratan de aportar soluciones a la problemática del BEPS. Los siguientes epígrafes se fundamentan en los trabajos desarrollados por dichas instituciones con el fin de tratar de identificar las características comunes de las soluciones y el papel que juega el IDSD.

2.2.1 Características necesarias de las propuestas

Como señala en su propuesta de directiva el Consejo de la UE (Consejo UE, 2017) y el marco que desarrolla la OCDE sobre BEPS (OCDE, 2018) garantizar una tributación justa en una economía cada vez más digitalizada plantea serias dificultades en tanto que esta envuelve operaciones transfronterizas con la participación de multitud de agentes. Dado el carácter mundial del asunto, se requiere de una solución multilateral, aunque como avisa la directiva, esto puede llevar tiempo por su complejidad y variedad de cuestiones que hay que abordar.

Así mismo, la Comisión y la OCDE en sus trabajos señalan la necesidad de elaborar una legislación vinculante y que permita la aproximación de legislaciones fiscales dentro de un marco común, todo ello con la finalidad de que ningún país pueda elegir no aplicar la normativa y dar lugar a un planteamiento fragmentario, pudiendo generar inseguridad jurídica y alejando a la Unión de un sistema de gravamen a los beneficios empresariales coordinado.

2.2.2 Propuestas de largo plazo

Frente a estos requerimientos, instituciones como el FMI en sus documentos de trabajo (FMI, 2019) ha planteado 5 posibles alternativas o modificaciones del sistema fiscal internacional actual, que han ordenado de acuerdo a los siguientes principios: protección contra la competencia fiscal y el traslado de beneficios facilidad de implementación práctica y legal; y por último adecuación a los países menos desarrollados.

De acuerdo con el criterio del fondo, por orden de preferencia encontramos: Imposición mínima, DBACE (*Destination-Based Allowance for Corporate Equity*), asignación de Beneficios residuales (RPA), asignación mediante fórmula tras la cuantificación de una única base imponible para todo el grupo (BICCIS) y, por último, el establecimiento permanente digital/presencia digital significativa.

Por su lado, la UE, tal como señala en sus directivas considera óptima la propuesta de base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), aplicable a todo tipo de sociedades multinacionales.

El sistema de tributación BICCIS supondría consolidar el beneficio de todas las empresas del grupo multinacional para a posteriori asignar mediante fórmula, el porcentaje de beneficio de esa base común que corresponde a cada jurisdicción. Los pesos a tener cuenta por cada país serían la proporción de ventas, activos, salarios y empleados en la jurisdicción sobre el total del grupo multinacional. Esta fórmula puede verse en la figura 1.

Figura 1

Fórmula para asignación de beneficios del sistema de tributación BICCIS

$$\alpha_{CCCTB,i} = \frac{1}{3} \alpha_{assets} + \frac{1}{3} \alpha_{sales} + \frac{1}{3} \cdot \left(\frac{1}{2} \alpha_{payroll} + \frac{1}{2} \alpha_{employment} \right).$$

Fuente: FMI (2019).

Si bien este planteamiento presenta ventajas dado que no requiere ni pretende armonizar tipos de gravamen de sociedades dentro de la unión; es un buen elemento en contra del traslado de beneficios, también presenta desventajas, pues no todos los países pueden estar de acuerdo en esta ponderación de los factores y para todos los sectores, así como podría favorecer la competencia fiscal mediante la reasignación de factores en aquellos países más convenientes con fin de minimizar la carga fiscal.

2.2.3 Relevancia del IDSD a corto plazo

Ahora bien, aunque la propuesta de BICCIS pueda ser la más adecuada para abordar el problema de BEPS, se requiere de un dialogo y consenso político que puede verse dilatado en el tiempo. Es por ello que la UE, frente a este escenario, plantea la posibilidad de una medida temporal caracterizada por una mayor sencillez de implementación, el IDSD.

El IDSD es un impuesto a priori de carácter temporal, que pertenece a un proyecto de consolidación fiscal más amplio, y que pretende reducir el traslado de beneficios realizado por empresas prestadoras de servicios digitales que no requieren de establecimiento permanente. Además, con la introducción de este impuesto se pretende mejorar la

eficiencia recaudatoria de los sistemas fiscales nacionales con el fin de garantizar la suficiencia de los servicios y prestaciones públicas de cada país.

3. Propuestas y experiencias con el IDSD

3.1 Elementos normativos del impuesto

3.1.1 Concepto de servicio digital y servicios imponibles

En línea con lo que viene proponiendo la Comisión Europea en su propuesta de directiva (Comisión Europea, 2018) es necesario determinar en primer lugar **qué se considera por servicio digital**. Según el informe, lo serán aquellos servicios que se prestan a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, esté básicamente automatizado y requiera una intervención humana mínima. Ejemplos de lo anterior podemos encontrarlos en las empresas digitales, que pueden obtener datos sobre actividades/historial de los usuarios en línea para ofrecerles una publicidad específica destinada a ellos (por género, edad, nivel de ingresos, ocupación, etc...), o que puede ser vendida a terceros a cambio de un precio.

Dado que existen diversas formas de servicios digitales, es necesario señalar que este impuesto pretende gravar aquellos servicios digitales en los que la generación de beneficios esté estrechamente ligada a la participación del usuario, y que, por tanto, haga que se produzca diferencia entre donde se genera el valor (donde se ubican los usuarios) y donde efectivamente se tributa (donde esté radicada la empresa). Por ello es necesario acotar y determinar cuáles serán los servicios imponibles.

La directiva determina que serán servicios imponibles y por tanto darán lugar al nacimiento del hecho imponible los siguientes servicios:

- Los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.
- La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales. Por ejemplo: Google o buscadores similares.
- Los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas, a los que puede designarse también «servicios de intermediación», que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con

ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios. Por ejemplo: portales de intermediación o Economía Colaborativa que permiten aprovechar los efectos de red positivos (Airbnb, BlaBlaCar, etc...)

3.1.2 Concepto de presencia digital significativa e ingresos imponibles

En segundo lugar, con el fin de establecer correctamente un **nexo imponible** que determine la **presencia digital significativa de una empresa** en una jurisdicción, se propone atender a los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Estos puntos, según la Comisión, deben reflejar dependencia entre empresas digitales y usuario, de tal forma que **serán ingresos imponibles** a efectos del IDSD aquellos ingresos brutos derivados de la monetización de la contribución del usuario y no su propia participación, una vez deducidos importes por IVA y otros gravámenes. Por tanto, quedarán fuera del ámbito de la aplicación del impuesto operaciones como las entregas de bienes o prestación de servicios mediante la interfaz digital entre usuarios; o la puesta a disposición de los usuarios, mediante interfaz digital, contenido de vídeo, audio o texto por parte de entidades.

Con base en los tres criterios anteriores, existe una presencia digital significativa en una jurisdicción si se cumplen uno o varios de los siguientes criterios:

- Ingresos por valor superior a 7 millones de euros por la prestación de servicios digitales en una jurisdicción en un periodo impositivo.
- Número de usuarios del servicio digital superior a 100.000 en un periodo impositivo.
- Número de contratos entre empresas para servicios digitales superior a 3000.

Para concluir, se considerará imputable la remuneración de un servicio digital al beneficio de aquella empresa del grupo que preste el servicio, esta cláusula se introduce con el fin de evitar la elusión de pago del IDSD a través de empresas del mismo grupo.

3.1.3 Sujeto Pasivo del Impuesto

Se considerará «sujeto pasivo» a efectos del ISD, con independencia de su establecimiento en la Unión Europea o país tercero, a la entidad que rebase los dos umbrales siguientes:

- el importe total de los ingresos mundiales que ha comunicado en relación con el último ejercicio financiero completo del que se dispone de un estado financiero supera los 750 millones de euros.
- el importe total de los ingresos imponibles que ha obtenido dentro de la Unión durante ese ejercicio financiero supera los 50 millones de euros.

Con el primer umbral, se busca limitar la aplicación de IDSD a grandes multinacionales que son precisamente las que fruto de lograr una posición sólida en el mercado, obtienen unos mayores beneficios del efecto red, participación del usuario y explotación de macrodatos. A su vez, con este umbral se pretende excluir a empresas emergentes para los que la carga podría ser excesiva y facilitar a las autoridades fiscales la determinación de sujeción al impuesto (pues coincide con el límite propuesto para BICCIS).

Por otro lado, con el segundo umbral, se pretende constatar que dicha empresa tiene una huella digital significativa en la Unión Europea.

3.1.4 Territorio de aplicación del impuesto, exigibilidad y tipo impositivo

Según la directiva, se entenderán nacidos los derechos imponibles con respecto a IDSD para aquellos Estados miembros en los que estén establecidos los usuarios partícipes en la generación de renta de la empresa que presta servicios digitales

A continuación, se establecen normas para determinar cuándo un usuario está situado en un Estado miembro: como norma general los ingresos derivados de la prestación de un servicio imponible han de considerarse obtenidos en un Estado miembro durante un período impositivo si se considera que el usuario de dicho servicio está situado en ese Estado miembro durante ese mismo período impositivo.

Si se diese el caso de que los usuarios que intervienen en un servicio imponible están situados en diferentes Estados miembros o en jurisdicciones no pertenecientes a la Unión, los ingresos imponibles obtenidos por una entidad de la prestación de dicho servicio tendrían que distribuirse entre los Estados miembros de forma proporcional y según ciertas claves de reparto expuestas en la directiva.

- Para la inclusión de publicidad en interfaces digitales: se tiene en cuenta el número de veces en un periodo impositivo que aparece el anuncio en el dispositivo del usuario y en un Estado miembro para determinar qué ingresos se atribuyen a determinada jurisdicción.

- Puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas: si facilitan operaciones subyacentes, la atribución se lleva a cabo por el número de usuarios que concluyen operaciones valiéndose de la interfaz digital (y que suelen reportar ingresos para la plataforma), con independencia de que sean vendedores o compradores del bien subyacente. A modo de aclaración, se indica que no debe tenerse en cuenta el lugar a partir del que se efectúa el pago o donde se produce la operación subyacente.

Si no facilitan operaciones subyacentes, los ingresos de la plataforma que facilita dicha interfaz digital suelen provenir de la creación de cuentas y pagos periódicos. Por tanto, a efectos de atribución a un Estado miembro de los ingresos imposables en un periodo impositivo, se tiene en cuenta el número de usuarios con cuenta abierta y que utilicen la misma desde un dispositivo en ese mismo estado miembro.

- Transmisión de datos recopilados a cerca de los usuarios: Se tiene en cuenta el número de usuarios que han generado datos transmitidos por la utilización de un dispositivo en un Estado miembro.

Por último, para determinar dónde se establece un usuario, primará la dirección IP del dispositivo que utilice el usuario, o si fuese más fiable, cualquier otro método de geolocalización a elección del sujeto pasivo.

El nuevo impuesto sería **exigible en un Estado miembro** en relación a la proporción de los ingresos imposables obtenidos por un sujeto pasivo durante un período impositivo y que se considere obtenida en ese Estado miembro. **El tipo único y general** para toda la unión es el 3%.

3.1.5 Cláusula de extinción y estado de la cuestión

Como se expresa en la propuesta de directiva de noviembre del 2018 referente al sistema común de IDSD, dicho impuesto supone una solución a corto plazo para minimizar pérdidas de recaudación derivadas de la digitalización hasta que se acuerde, a nivel de la Unión, una solución estable que garantice una tributación justa y proporcional de los beneficios obtenidos por determinados servicios digitales. Con el fin de garantizar lo anterior, se incorpora una **cláusula de extinción** de la directiva (referida al IDSD) cuya fecha fijada es el 31 de diciembre del año “X”, siendo este el año en el que se

revisen/armonicen las normas de tributación del impuesto de sociedades para abordar los retos fiscales que plantea la digitalización.

A demás, la propuesta establece dos fechas límite destacables: el 31 de diciembre de 2020 para la elaboración de un informe que evalúe el progreso en la elaboración de nuevas normas comunes del impuesto de sociedades, con fin de prorrogar o derogar la directiva referente a IDSD; y el 31 de diciembre de 2021, para la incorporación de disposiciones legales en los Estados miembros para dar cumplimiento a lo establecido en la directiva IDSD.

Con lo anterior, parecía que el proyecto de IDSD tenía una base jurídica sólida pues se realizaron avances importantes sobre varias cuestiones como las definiciones, la recaudación del impuesto y la cooperación administrativa, a pesar de las significativas diferencias entre los Estados miembros sobre varios puntos, entre ellos el inventario exacto de los servicios que estarán sujetos al futuro impuesto.

No obstante, el 4 de diciembre de 2018, el Consejo Europeo continuó manteniendo debates sobre diversos aspectos técnicos del proyecto IDSD en los que, si bien la gran mayoría de estados miembros respaldaban la propuesta, había una minoría de delegaciones que por el momento no aceptaban el texto (Irlanda, Suecia y Dinamarca) por motivos políticos o de discrepancia sobre determinados puntos como por ejemplo, según la opinión de este bloque, dicho impuesto penaliza el crecimiento de startups y a las empresas en pérdidas por ser base imponible la facturación y no el beneficio empresarial. A pesar de ello contaba con el apoyo de miembros notables dentro del consejo como son Francia y Alemania, quienes declararon conjuntamente su apoyo a la modernización de los sistemas tributarios e instaban a acelerar su implementación (Consejo Europeo, 2018).

Ya en marzo de 2019, el Consejo Europeo volvió a debatir sobre la propuesta de directiva sobre la que persistieron alegaciones de varios estados miembros. Con el fin de avanzar en materia de fiscalidad digital y dar un primer paso, se propuso un impuesto con un menor ámbito de aplicación que el IDSD, el impuesto sobre publicidad digital ISP. Dicho impuesto compartiría básicamente el mismo esquema que el originalmente planteado para el de servicios digitales, no obstante, solo afectaría a los ingresos por publicidad dirigida online (Consejo Europeo, 2019). No obstante, la nueva figura impositiva tampoco fue bien acogida y no salió adelante.

En la actualidad, la presidencia del Consejo continúa trabajando para formar una posición clara de la UE en debates internacionales en el marco de la OCDE sobre impuestos digitales, sin embargo, la propuesta de implantar un IDSD a nivel europeo queda descartada por el momento, pues para su implementación es necesaria la aprobación por unanimidad (Consejo Europeo, 2019), a la que se oponen Suecia, Dinamarca, Irlanda y más recientemente Alemania (A pesar de estar en el grupo inicial que defendía su implementación). Esta última cambió de parecer por el profundo rechazo que provoca en la clase empresarial del país, que puede verse seriamente afectada por el gravamen relativo a la masiva transferencia de datos que puede suponer el coche autónomo en un futuro no muy lejano. De tal forma, los países que quieran establecer un IDSD deberán hacerlo de forma unilateral con todos los riesgos que ello conlleva, como, por ejemplo, la apertura de una investigación por parte de la administración estadounidense (Cinco Dias, 2020).

3.2 Países que lo aplican:

Asen (2020) analiza el nivel de implementación del IDSD en Europa, así como las particularidades que introduce cada país con respecto al proyecto original de la Comisión Europea. Esto nos servirá de punto de partida para entender y analizar los distintos proyectos nacionales.

3.2.1 Francia

3.2.1.1 “Impuesto Youtube/Netflix”

Francia es uno de los países pioneros en lo que a gravar servicios digitales se refiere, puesto que antes de que ni si quiera se propusiese un proyecto serio de IDSD a escala europea, el gobierno francés ya introdujo en septiembre de 2017 un impuesto para gravar las ventas derivadas del almacenamiento de contenido audiovisual, así como la puesta a disposición de dicho contenido bajo demanda, ya sea en formato físico u online (Lègifrance, 2017). Como se explica en el decreto que regula este impuesto, quedan sujetas tanto compañías francesas como extranjeras.

Nèmarq (2017) señala que si bien es un impuesto que no grava exclusivamente la prestación de servicios digitales, sí que es su principal finalidad puesto que constituyen hechos imposables la obtención de rentas por plataformas de vídeo gratuitas o de pago, teniéndose también en cuenta las de publicidad o patrocinio, provenientes de ciudadanos

franceses. Lo anterior ha hecho que este impuesto sea conocido coloquialmente como impuesto YouTube/Netflix.

Este impuesto posee un tipo general del 2%, pudiendo llegar al 10% para contenido violento o pornográfico. Así mismo, existen exenciones/reducciones que merecen ser nombradas, como por ejemplo un mínimo exento de 100 mil euros para los proveedores de contenido audiovisual gratis, una reducción del 66% de los ingresos imposables para aquellas plataformas europeas que compartan contenido amateur de los usuarios y exención para aquellos sitios web en los que ofrecer servicios audiovisuales no sea actividad principal.

3.2.1.2 IDSD

El parlamento francés aprobó en enero de 2019 y de forma unilateral (visto desde el marco europeo) la ley que regulaba e introducía su IDSD. Su estructura coincide a grandes rasgos con la planteada por el Consejo Europeo en las propuestas de directiva presentadas en 2018. Su aplicación fue con carácter retroactivo, es decir, el impuesto de 2019 se pagará con cargo a los ingresos sujetos y no exentos del año 2018, lo que aun siendo controvertido tiene cabida dentro de la Constitución francesa y europea. No obstante, el gobierno francés declaró su carácter temporal, condicionando su existencia hasta la llegada de un acuerdo en materia de fiscalidad digital a nivel OCDE (PwC, 2019).

El decreto entiende establece dos umbrales a superar para determinar si existe sujeción al impuesto, ambas cifras una vez deducido IVA:

- 750 millones de euros en el ingreso consolidado del grupo por prestación de servicios digitales.
- 25 millones de euros de ingreso atribuibles al mercado francés.

Dado el carácter difuso y la difícil acotación de los servicios digitales, la ley precisa concretamente cuáles quedan sujetos y cuáles, excluidos, podemos verlos en el cuadro 1.

Cuadro 1

Servicios digitales sujetos y no sujetos en el IDSD francés

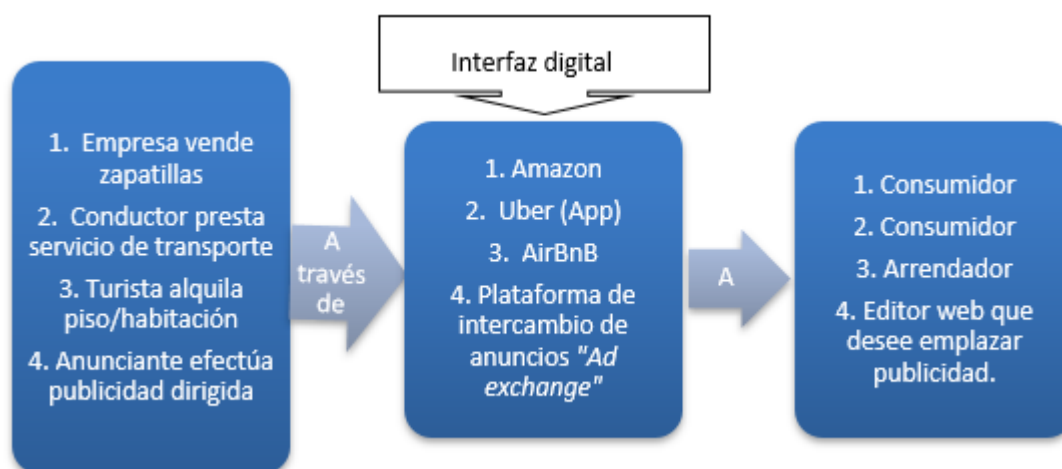
| Servicios digitales sujetos | Sujetos digitales no sujetos |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">- La provisión de una interfaz digital a usuarios que permita a los usuarios interactuar (Especialmente dirigido a Marketplaces).- Servicios dirigidos a anunciantes o sus agentes con fin de emplazar publicidad en una interfaz digital seleccionada en base a la información obtenida por los usuarios al usar dicha interfaz, incluso si provienen de interfaces no gravables. Estos servicios incluyen específicamente el almacenamiento, compra, distribución de publicidad y su control, así como también el tratamiento o transmisión de datos de los usuarios.- Transmisión y venta de datos con fines comerciales. | <ul style="list-style-type: none">- La provisión de una interfaz digital a usuarios que permita a los usuarios acceder a contenido digital, servicios de comunicación o de pago, e-commerce y servicios de publicidad basados en el contenido de la web (esto es, que sean iguales para todos los usuarios).- Cierta lista de servicios financieros y plataformas financieras.- Servicios digitales prestados entre compañías del mismo grupo. |

Fuente: elaboración propia, a partir de PwC (2019).

Es necesario destacar que el IDSD afecta a la provisión de una interfaz digital para la realización de operaciones subyacentes y no a estas últimas. La línea entre servicios digitales sujetos y no sujetos, las figuras 2 y 3 nos sirven para determinar aclarar las diferencias entre unos y otros.

Figura 2

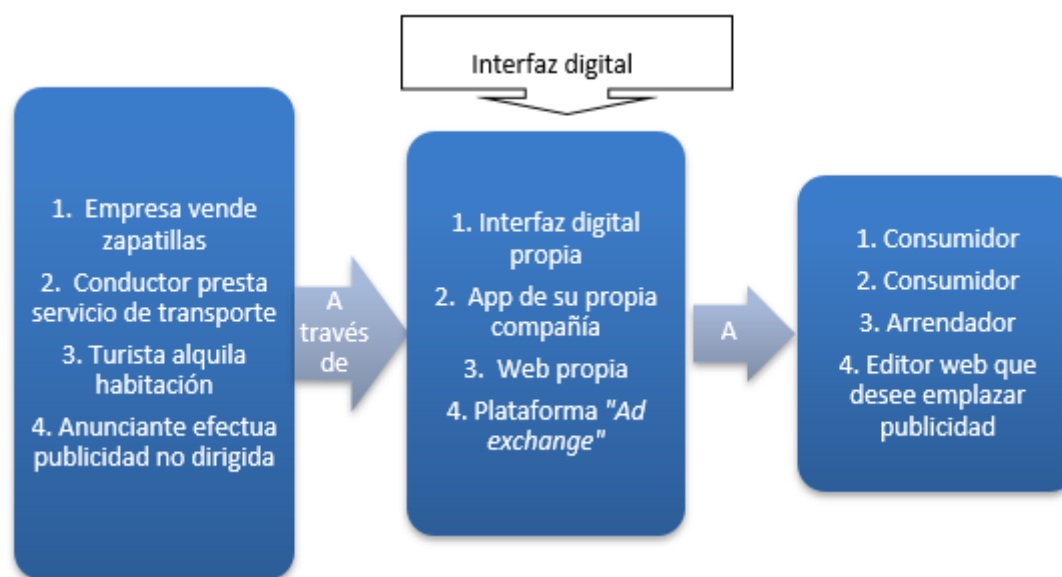
Ejemplos de servicios digitales sujetos



Fuente: Elaboración propia, a partir de PwC (2019).

Figura 3

Ejemplos de servicios digitales no sujetos



Fuente: Elaboración propia, a partir de PwC (2019).

El decreto que regula el IDSD francés establece además cómo se determinará la base imponible a la que se aplicará **un tipo único del 3%**. Para su cálculo se establecen ratios que permiten determinar la presencia digital en Francia de las distintas empresas, siguiendo con lo propuesto por el Consejo Europeo.

Para interfaces digitales:

$$\frac{N^{\circ} \text{ transac. que envuelven al menos a un usuario francés}}{N^{\circ} \text{ total de transacciones}} \times \text{Ingresos del año}$$

Para publicidad dirigida:

$$\frac{N^{\circ} \text{ de anuncios dirigidos a usuarios franceses}}{N^{\circ} \text{ de anuncios dirigidos totales}} \times \text{Ingresos del año}$$

Para concluir, hay que señalar que el decreto permite deducir las cuotas satisfechas por IDSD en la liquidación del impuesto de sociedades francés.

3.2.2 Italia

En 2019 el gobierno italiano, y más concretamente su ministerio de hacienda, incorporó en el proyecto de presupuestos de 2020 su propio IDSD, con el fin de que fuese efectivo el 1 de enero de 2020. La delicada situación financiera de Italia y su problema crónico con el déficit presupuestario llevaron a pensar que esta nueva figura impositiva facilitaría cumplir con la senda de déficit propuesta a la Unión Europea de una manera más holgada.

El decreto legislativo que regula el IDSD italiano no dista mucho de la propuesta reguladora del Consejo Europeo ni de la implementada por Francia. Los servicios gravables, territorio de aplicación del impuesto, forma de determinar dónde se sitúan los consumidores italianos, método de cálculo de la Base Imponible y tipo de gravamen (3%) coinciden con el IDSD francés a pesar de no haber referencias al mismo en el decreto

Las únicas diferencias significativas son que uno de los umbrales, el que determina los ingresos imposables asociados al mercado italiano es de 5,5 millones de euros (mientras que el umbral de 750 millones de euros a escala mundial se mantiene); y que existe una exención total para aquellas empresas que realicen menos de 3000 transacciones al año, con fin de solo tenga incidencia en grandes grupos y no penalizar el crecimiento de nuevas empresas (PwC, 2019).

3.2.3 Reino Unido

El gobierno de Reino Unido presentó en julio de 2019 el proyecto de ley que regulaba y servía de guía para poder entender y liquidar correctamente el IDSD, cuya entrada en vigor estaba prevista para el 11 de abril de 2020. Como señalan Miller, Gardner y Brown (2019), esta no es si no otra respuesta unilateral a la lentitud de la OCDE en la búsqueda de una solución global para el gravamen de servicios digitales. A pesar de lo anterior, el primer ministro Boris Johnson ya habría llegado a plantear en reuniones del G-7 su voluntad de limitar el alcance del impuesto de cara a conseguir un “*free-trade deal*” *post-brex* con Estados Unidos.

El esquema del impuesto, si bien presenta notorias particularidades, es muy similar al IDSD francés. La primera de ellas son los servicios digitales sujetos, de hecho, el decreto británico es más específico que el francés a la hora de determinar la sujeción, como puede verse en el cuadro 2.

Otro aspecto que cambia son los umbrales para determinar la sujeción al impuesto; en el caso inglés se considerará sujeto pasivo a aquella empresa que:

- como grupo, tenga un ingreso mundial derivado de servicios sujetos de 500 millones de libras;
- Y que tenga 25 millones de libras en ingresos procedentes de servicios sujetos prestados en Reino Unido. Sin embargo, como particularidad, UK determina que los primeros 25 millones por servicios prestados en su jurisdicción estarán exentos plenamente, luego sólo se gravará el exceso.

Para entenderse prestado un servicio en Reino Unido, se emplea el mismo criterio que el IDSD francés. El tipo impositivo aplicable será del 2%.

Cuadro 2

Servicios digitales sujetos e ingresos imponible IDSD (UK)

| Servicios digitales sujetos | Determinación de Ingresos imponibles |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">- <u>Plataformas “social-media”</u>: Incluyendo redes sociales, blogs, plataformas de intercambio de contenido de video/imágenes, sitios de citas, etc. Aunque estos no realicen operaciones mercantiles subyacentes a través de la misma.- <u>Motores de búsqueda en internet</u>- <u>Mercados digitales</u>: Aquellas interfaces digitales que permitan operaciones subyacentes a los usuarios (incluido el servicio de publicidad). Excluidas las pertinentes a transacciones financieras. | <ul style="list-style-type: none">- Ingresos por publicidad, suscripciones y venta de datos.- Ingresos por publicidad y venta de datos.- Ingresos por comisiones cobradas a usuarios, publicidad y tasas de reparto/entrega. Será aplicable una reducción del 50% del ingreso sujeto cuando sólo uno de los usuarios participe en la transacción se considere situado en UK. |

Fuente: Elaboración propia a partir de Miller, Gardner y Brown (2019)

Para concluir este apartado, señalar que el IDSD de UK incorpora como novedad la posibilidad de calcular una base imponible alternativa (a modo de *safe-harbour clause*) para los ingresos atribuibles a su jurisdicción destinado a empresas que tengan un margen operativo reducido o, presten dos o más servicios sujetos, de los cuales uno tenga un margen operativo bajo. Esta cláusula permite ser aplicada a conveniencia en una, todas o ninguna rama de actividad de la empresa sujetas a IDSD.

Sin duda, esta variante de cálculo de base desarrollada por los británicos ha tenido en cuenta la estructura empresarial de las compañías digitales y busca no perjudicar en exceso a compañías o líneas de negocio con márgenes operativos bajos.

Para entenderlo mejor, el *DST Draft Guidance* (HM Treasury y HM Revenue & Customs, 2019) establece varios ejemplos en los que se entiende mejor el porqué de esta opción.

3.2.4 Hungría

Como relatan Webber y Koborsi (2019) la historia detrás del impuesto por ingresos por publicidad húngaro no es nada simple. El gobierno húngaro implementó su figura en 2014 con el fin de gravar a las grandes multinacionales tecnológicas GAFA, pues todas ellas en mayor o menor medida obtienen ingresos por publicidad. Sin embargo, el hecho de establecer una escala de gravámenes progresiva que iba desde 0 al 50% de los ingresos por publicidad le valió a la autoridad fiscal húngara que la Comisión Europea abriera una

investigación contra la implementación de dicho impuesto por violar las reglas de la UE referidas a ayudas estatales en materia fiscal, a consecuencia dictaminó la suspensión cautelar de dicho impuesto en 2015.

Sin embargo, el gobierno húngaro introdujo en 2015, sin notificar a la CE, una versión modificada del impuesto con una escala progresiva de tipos menores que iban desde el 0 hasta el 5,3% para empresas que facturasen más de 100 M. de florines (aproximadamente 300 mil euros).

Finalmente, en 2016, la Comisión declaró que el impuesto introducía una ventaja selectiva a pequeñas empresas dado que no había razones objetivas para justificar una diferencia de tipos de gravamen tan acentuada e instó a Hungría a su modificación con el fin de restablecer un trato igualitario a las empresas del mercado de publicidad digital. Paralelamente todo pago entre 2014 y 2017 sería considerado un pago excesivo y originaría derecho a devolución a las empresas que lo hubieran ingresado.

En 2017, el parlamento húngaro reformuló el impuesto sobre ingresos derivados por publicidad introducido en Julio de 2015, estableciendo un tipo de gravamen único y superior al preexistente, de 7,5%. Se mantiene la exención para empresas con facturación menor a 100 M. de florines. A 2020, el tipo de gravamen del impuesto ha sido reducido temporalmente por razones políticas y la demanda en curso que presentó Google frente a los tribunales europeos por considerar este impuesto como discriminatorio para las empresas no húngaras.

De tal forma, Hungría es el ejemplo de la complejidad que supone gravar la prestación servicios digitales de forma unilateral, y más cuando las bases legales difieren significativamente del proyecto presentado por la Comisión Europea.

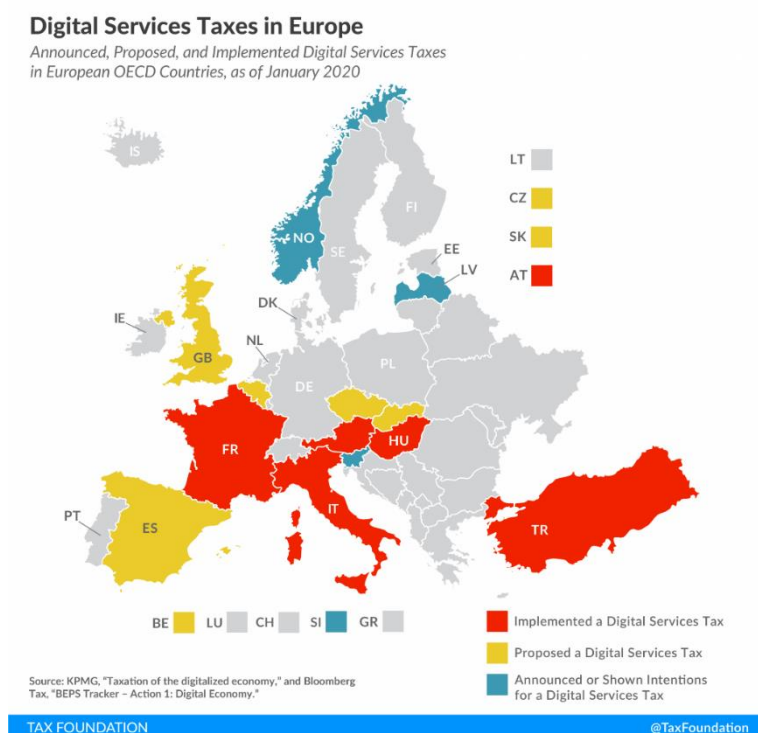
3.2.5 Resto de Europa

El resto de países de la UE no incorporan diferencias significativas en cuanto al esquema del impuesto sobre servicios digitales propuesto por la Comisión, no obstante, Arsen (2020) ha elaborado un mapa europeo (figura 4) que permite visualizar el estado de la cuestión en las diferentes jurisdicciones, actualizado a 30 de enero de 2020.

Cabe destacar del mapa lo siguiente: Turquía, que ya ha implementado un impuesto sobre venta de servicios y bienes online (incluida publicidad) entre usuarios, así como la prestación de servicios por parte de interfaces digitales; todas ellas gravadas al 7,5%. Y Austria que ha incorporado un impuesto sobre publicidad online con un tipo del 5%.

Figura 4

Mapa del nivel de implantación del IDSD (Europa)



Fuente: Arsen (2020).

4. El proyecto español de IDSD

El proyecto de Ley que configura el IDSD fue aprobado el pasado 20 de febrero de 2020, en el Congreso de los Diputados (2020). Este, recupera el contenido del ya publicado proyecto de ley en el BOE en enero de 2019, pero que sin embargo no llegó a ser aprobado por la disolución de las Cortes Generales a consecuencia de la convocatoria de elecciones en España.

En la exposición de motivos del proyecto de ley se enuncian básicamente los mismos argumentos que dio la Comisión Europea en su propuesta de directiva y que se exponen el apartado 2.1. De tal forma, y dado que se pretende crear un nuevo tributo de forma unilateral como ya han hecho otros países de la UE, en el proyecto de Ley se destaca la necesidad establecer una norma reguladora con rango de ley para que la implementación del IDSD en el ordenamiento jurídico sea correcta.

4.1 Elementos cualitativos y cuantitativos del IDSD español

El proyecto de Ley comienza por definir en el art.1 **la naturaleza del impuesto**, al que define como un tributo de carácter indirecto, pues pretende gravar la prestación de

servicios digitales en que exista intervención de usuarios en el territorio de aplicación del impuesto (TAI); además se especifica que es compatible con el IVA.

En el art. 4 se dan varias definiciones, la más destacable es la de **Servicios digitales** (Publicidad en línea dirigida o no, servicios de intermediación en línea mediante interfaz digital y los de transmisión de datos.), que se alinea con la dada en la propuesta de directiva. Un aspecto a resaltar, es que dicha ley entenderá por publicidad dirigida a toda aquella prestada a través de una interfaz digital (salvo prueba en contrario).

Con el art. 7 determina **los supuestos de no sujeción**, que son básicamente los mismos que incorpora el IDSD francés, es decir, no quedan sujetas operaciones subyacentes a través de interfaz digital, tampoco plataformas de pago o de servicios financieros prestados por entidades reguladas. Sin embargo, sí existe un elemento que diferencia notoriamente a la versión española del IDSD, y es que las operaciones intra-grupo quedan sujetas, lo que multiplica el efecto del impuesto a lo largo de la cadena de valor dentro de la misma compañía desatando un “efecto cascada”.

Los elementos tributarios que desarrolla el proyecto de Ley como **el hecho imponible, la determinación del lugar de prestación del servicio, devengo, base imponible y tipo impositivo (3%)** siguen las líneas marcadas por la propuesta de la Comisión. Sin embargo, el proyecto español de IDSD se diferencia por los **umbrales que determinan la condición de contribuyente**, las cantidades excluido IVA son:

- 750 M. de Euros como cifra de negocios del año anterior por todos los conceptos de actividad, no solo por la prestación de servicios digitales como en el caso francés.
- 3 M. de Euros derivados de prestación de servicios digitales a usuarios en territorio español.

Es necesario destacar que, para el cálculo de ambos umbrales, se tendrán en consideración todas las empresas partícipes en el grupo y si fuere el caso, cada empresa del grupo será contribuyente en la medida que preste los servicios sujetos a IDSD.

Por último, el art. 14 que desarrolla las normas de **gestión del impuesto** establece que este tendrá un periodo de liquidación trimestral con su regularización pertinente a final de año.

4.2 Situación actual del IDSD

Con el proyecto de ley aprobado, el gobierno deberá buscar la aprobación de la ley del Impuesto sobre servicios digitales en el congreso, no obstante será importante su fecha de aprobación con respecto al número de trimestres que se tienen en cuenta para el cálculo del umbral de umbral cuantitativo de “ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas” que permite desencadenar el IDSD para 2020 (PwC, 2020); dado que, el proyecto contempla la entrada en vigor de la ley 3 meses después de su publicación en el BOE, a la vez que indica que sólo se contemplarán los ingresos generados desde la entrada en vigor hasta la finalización del plazo de liquidación.

La incertidumbre en torno a la aprobación de esta nueva legislación y la gestión de los plazos tributarios a causa de la proclamación del estado de excepción por el Covid-19 puede hacernos suponer que la aprobación de este impuesto se vea pospuesta al menos un trimestre adicional, con las consecuentes caídas de la recaudación, ya que Hacienda no podrá requerir la liquidación trimestral por los meses de abril, junio y julio.

Las estimaciones de recaudación del IDSD han sido tema de discordancia entre AIREF y el Ministerio de Hacienda. Para su cálculo en 2019, el gobierno utilizó un documento de trabajo de la CE en el que se estima que el IDSD implantado a nivel europeo supondría 6.000 Millones de euros de recaudación para toda la UE; a dicha cifra le aplicaron el porcentaje que representa España en el mercado digital europeo, 9,1%, obteniendo una recaudación de 546 M. de euros.

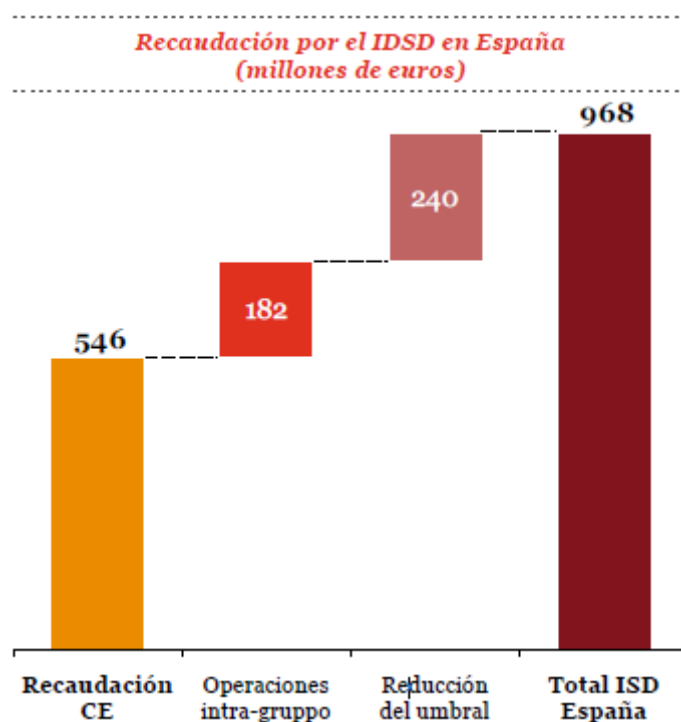
Posteriormente, dicha cifra se ajusta por las diferencias que presenta el impuesto español con respecto al proyecto de impuesto europeo; por gravar las operaciones intragrupo la recaudación ascendería hasta 728 M. de € y por tener umbral mínimo de capitalización de las empresas afectadas en España de 3M en lugar de 5M€, la recaudación ascendería a 968M€ (gráfico 1). A ello le incorporan un factor de crecimiento del mercado del mercado digital en 2019, con lo que el impacto previsto por este impuesto finalmente se cifra en 1200 millones de euros. (Ministerio de Hacienda, 2019 y PwC, 2019)

AIREF (2019), por su lado, teniendo en cuenta todas las particularidades del impuesto español, estimó la capacidad recaudatoria del impuesto para 2019 en el umbral de 546 – 968 millones de euros, ya que consideran que las estimaciones de recaudación que arrojan la cifra de 968 millones de euros ya incorporan el efecto de crecimiento del mercado digital.

En 2020, el Ministerio de Hacienda redujo las previsiones hasta los 968 M. de € (Ministerio de Hacienda, 2020) planteados inicialmente por AIREF, justificándose en que la economía europea se estaba ralentizando conforme al escenario macroeconómico inicialmente planteado.

Gráfico 1

Recaudación estimada por IDSD en España para 2019



Fuente: PwC (2019)

5. Análisis Económico del impuesto

En los apartados sucesivos se pretende analizar la figura del IDSD desde la perspectiva de la hacienda pública. Primero se clasificará el impuesto para luego pasar al análisis del mismo desde los principios de la imposición (eficiencia, equidad y sencillez).

5.1 Clasificación del IDSD

El IDSD es conocido en el lenguaje cotidiano como “tasa Google”, aunque no le corresponda dicha categoría. Las tasas son tributos que suponen una contraprestación directa a cambio del aprovechamiento de un bien o dominio público; mientras que, en los impuestos, no existe dicha relación de contraprestación. Por tanto, el IDSD, es un impuesto ya que su exigibilidad no se condiciona al uso de algún servicio o bien público,

dado que su hecho imponible (motivo de nacimiento de la obligación tributaria) es la prestación de servicios digitales sujetos.

Podemos clasificar el IDSD como **impuesto indirecto**, ya que no grava el origen de la capacidad de pago (obtención de renta o mera tenencia de riqueza), si no que grava la manifestación de la capacidad de pago, es decir, los usos de la renta como la compra de bienes, servicios o determinados activos. Como se explica en apartado 2 del trabajo, los datos de los usuarios deben entenderse a partir de ahora como un input esencial para la generación de valor por parte de la empresa, por ello el impuesto pretende gravar su utilización o transmisión en determinados servicios digitales, a pesar de que pueda no haber una contraprestación dineraria al usuario que genera dicha información.

Podemos clasificar el impuesto en otras categorías según distintos criterios:

- **Sujeto Pasivo:** Se tratará de un **impuesto subjetivo**, pues se tendrá en consideración las circunstancias personales del contribuyente (personas jurídicas que se dediquen a prestar servicios digitales), a diferencia de impuestos como el IVA.
- **Base Imponible:** Es un **impuesto sobre renta generada**, pues su base imponible son los ingresos brutos (variable flujo) por la prestación de servicios sujetos.
- **Tipo de Gravamen:** Es un **impuesto *ad-Valorem*** porque la cuota resulta de aplicar un porcentaje a la base imponible.

5.2 Análisis de eficiencia del IDSD

Para un análisis de eficiencia, primero es necesario definir qué se entiende en economía por eficiente. Si atendemos a la literatura Microeconómica, una asignación eficiente es aquella en la que los recursos son empleados de tal manera que la producción resultante permite alcanzar el bienestar social máximo, suponiendo cualquier desviación de dicho equilibrio, una merma del bienestar social. El Primer Teorema Fundamental del bienestar, garantiza que, bajo ciertas condiciones, el equilibrio competitivo conduce a una asignación eficiente de recursos si previamente consumidores y productores toman sus decisiones, estrictamente, en base a los precios relativos de bienes y factores productivos. (Albi et al., 2017). Por tanto, en ausencia de sector público, los precios son fiel imagen de los costes de producción, y garantizan una asignación eficiente.

Sin embargo, esta situación de eficiencia se ve alterada con la introducción de un sistema fiscal. Los impuestos en sus distintas modalidades pueden alterar los precios relativos de la economía y por tanto las decisiones de consumo de los agentes, haciendo que no se basen exclusivamente en el criterio de eficiencia (menor coste relativo), y desarrollen un comportamiento económico alterado por razones fiscales.

5.2.1 Efectos sobre precios y cantidades en la cadena de valor del IDSD.

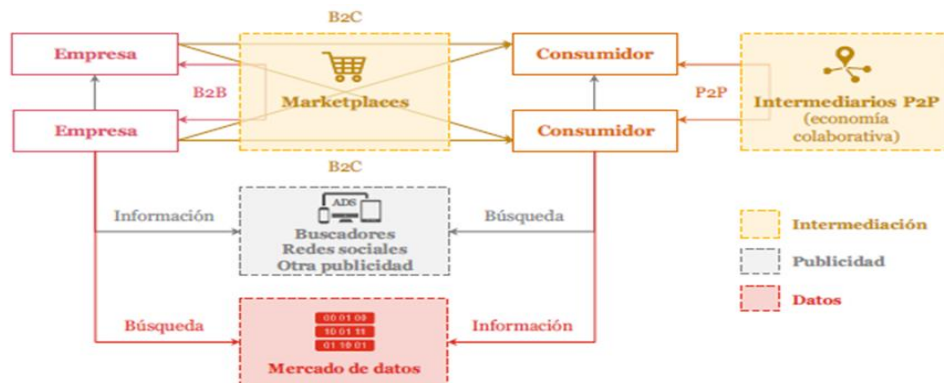
En cuestiones de eficiencia, la Teoría de la Hacienda Pública trata de responder a preguntas como: ¿Distorsiona el impuesto los precios relativos de los inputs? ¿Cuáles son las condiciones de mercado que posibilitan lo anterior? ¿Cuál es la pérdida estimada por la aplicación del impuesto?

Como bien hemos comentado antes, la introducción de un impuesto altera (en general) los precios relativos de los inputs, dando lugar a un nuevo equilibrio de mercado. A través de la variación de precios en las distintas fases de las cadenas de valor a las que afecta el IDSD, podremos determinar cómo dicho impuesto da lugar a una nueva asignación de precios y cantidades para los servicios digitales.

PwC (2019) nos sirve de punto de partida para determinar los efectos sobre la eficiencia. En el trabajo se expone un esquema básico del mercado de servicios digitales sujetos. En él operan tres agentes principalmente: proveedores de servicios digitales, empresas que operan a través de dichas plataformas o adquieren dichos servicios; y consumidores finales que bien utilizan interfaces digitales para realizar operaciones subyacentes a cambio de ceder sus datos (figura 5). También desglosa de forma genérica como se transmite IDSD a lo largo de las cadenas de valor que incorporan servicios digitales sujetos (figura 6).

Figura 5

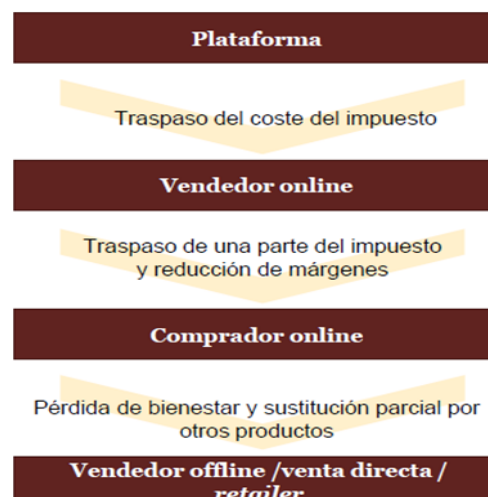
Mercado de servicios digitales (B2B y B2C)



Fuente: PwC (2019).

Figura 6

Traslación del IDSD en las cadenas de valor añadido



Fuente: PwC (2019).

A demás PwC emplea modelos de equilibrio parcial con fin de tener en cuenta únicamente el mercado y los servicios a los que afecta el impuesto.

En la primera fase de la cadena, PwC considera que las empresas prestadoras de servicios digitales trasladan en un 100% la cuantía del impuesto a los vendedores u otros negocios que hagan uso del servicio en el mercado español. Esta consideración la deriva principalmente de tres factores:

- Los efectos positivos de red hacen que el número de empresas prestadoras de servicios digitales con relevancia a escala mundial sea relativamente pequeño (los

usuarios a los que pretenden acceder los vendedores online se encuentran en pocas plataformas muy utilizadas).

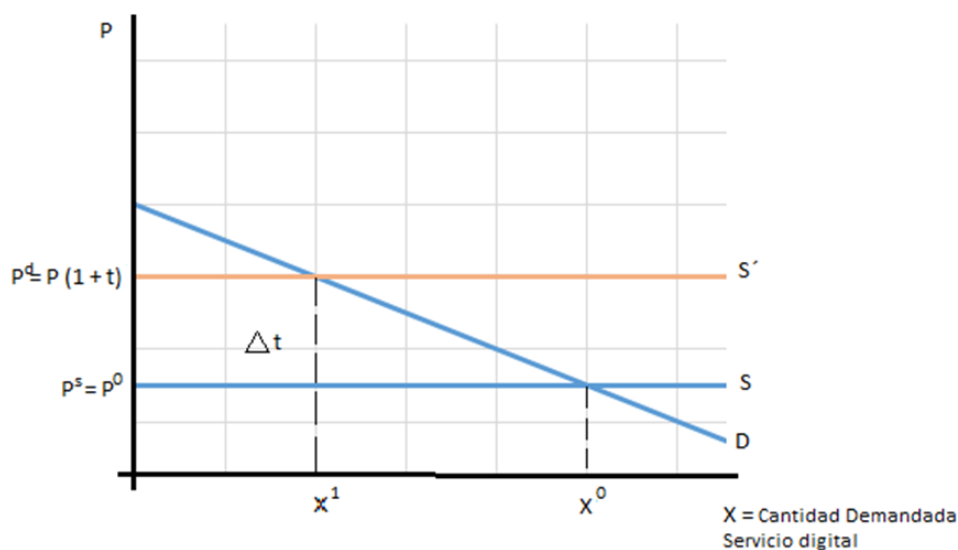
- Los márgenes declarados por estas plataformas son estrechos (Amazon, 2,3%, AirBnB, 3,6% o Zalando, 4,2%).
- El hecho de incorporar unilateralmente este impuesto en los distintos países de la Unión, y no de forma coordinada, hace que las empresas sujetas tengan mayor facilidad de traslación del impuesto a los negocios nacionales.

Por todo lo anterior, se puede considerar una curva de oferta de servicios digitales completamente elástica. Las empresas que presten dichos servicios se valdrán de las condiciones de mercado casi oligopolístico para incrementar el precio de sus servicios.

Como puede verse en el gráfico 2, la curva de oferta se desplazará hacia la izquierda y dado que es completamente elástica, los precios aumentarán exactamente en la cuantía del impuesto ($P^0 \rightarrow P^0 (1+t)$). En el nuevo equilibrio formado por D y S' , el precio que pagarán los demandantes será P^d , al que habrá que sustraer la cuantía del impuesto para obtener el precio de los productores P^s , que coincidirá con el de la situación inicial P^0 .

A consecuencia, en nuestro marco teórico la cantidad demandada de servicios digitales también se verá minorada ($X^0 \rightarrow X^1$), dado que, en el nuevo equilibrio, el impuesto es un mayor coste que asumen completamente los negocios que operen a través de dichas plataformas digitales.

Gráfico 2 Efectos del IDSD en los precios finales de las transacciones B2B

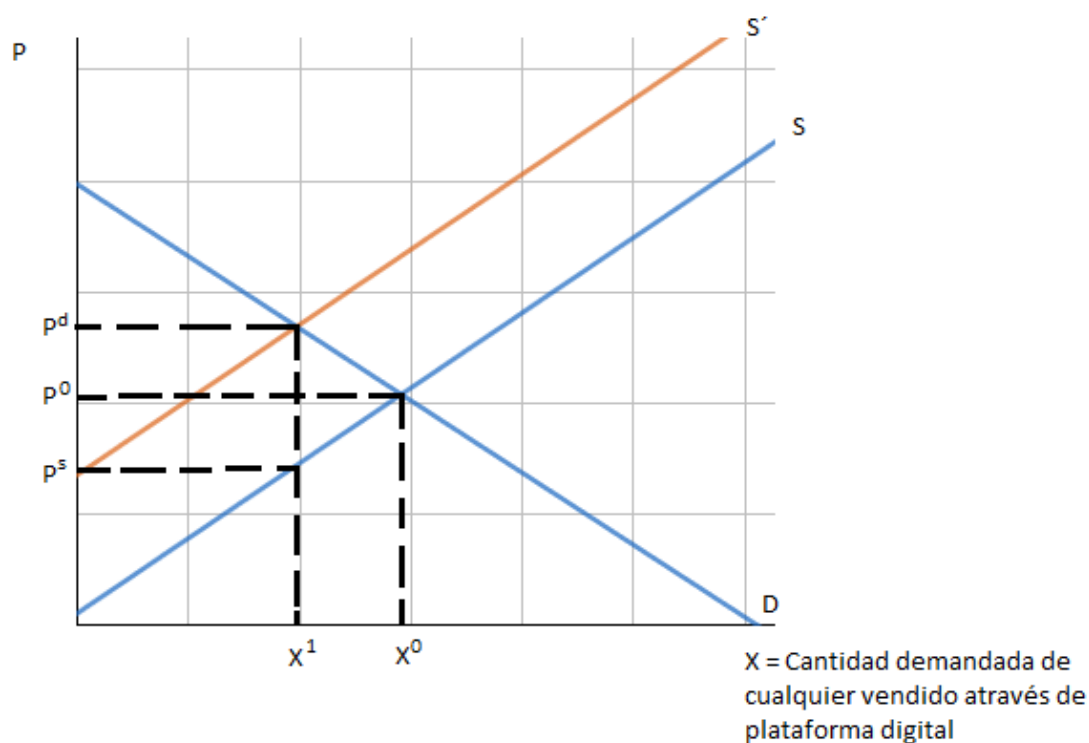


Fuente: Elaboración propia.

En la segunda fase de la cadena, aquella en la que se producen operaciones entre empresas usuarias de plataformas (o servicios) digitales y consumidor final; no será tan fácil de determinar el efecto del IDSD sobre la nueva asignación de mercado. Por un lado, la curva de oferta ya no es completamente elástica, existen multitud de empresas que aprovechan los servicios de Marketplace o publicidad dirigida y la competencia en precios es mayor; por otro, hay multitud de sectores involucrados, cada uno con sus elasticidades de demanda y oferta; por ello, para determinar el impacto agregado es necesario valorar las características de cada sector. No obstante, para explicar la traslación de precios en la cadena de valor, PwC (2019) parte de un caso general.

Gráfico 3

Efectos IDSD en precios finales del mercado minorista (B2C)



Fuente: Elaboración propia.

Como puede verse en el gráfico 3, la introducción del impuesto supone un mayor coste para los negocios digitales, lo que hace desplazarse la curva de oferta hacia la izquierda y determinar un nuevo equilibrio entre D y S'. En función de la elasticidad-precio de la demanda de cada sector una parte del incremento de la asumirá el consumidor. A mayor elasticidad-precio, mayor será la sensibilidad del consumidor a incrementos de los precios

y, por tanto, menor margen tendrá el oferente para repercutir el coste. Por último, la cantidad demandada también será menor en el nuevo equilibrio ($X^0 \rightarrow X^1$).

La conclusión que pueden sacarse de análisis anterior es que la introducción de un IDSD de forma unilateral hará que el impuesto sea trasladado a empresas y usuarios, teniendo incidencia sobre ambos. Lo anterior constituirá nuestra hipótesis de incidencia inicial, sobre la que basaremos los análisis de eficiencia y equidad de apartados posteriores.

PwC (2019) identifica varios efectos a raíz de la introducción del IDSD en lo relativo la eficiencia de los mercados de servicios digitales; en línea con lo que concluyen trabajos similares (Næss-Schmidt, Marquardt y Sorensen, 2018), estos son: un incremento el coste de los servicios digitales, así como un uso menos intensivo de servicios digitales por parte de las empresas, lo que puede tener especial incidencia en economías como la española que presentan cierto atraso tecnológico, fundamentalmente en las empresas de menor tamaño. De la misma forma, supondrá un incremento de los precios finales para el consumidor.

5.2.2 Excedente del consumidor y del productor, bienestar social y exceso de gravamen

La rama que estudia la Economía del bienestar establece que, el bienestar de una sociedad se compone de **excedente del consumidor**, que refleja lo que las personas habrían estado dispuestas a pagar por un bien, minorado por lo que efectivamente pagan; y, **excedente del productor**, la cantidad extra de renta que las personas reciben por encima de la que pedirían a cambio de ofrecer cierto número de unidades de un factor productivo. (Rosen, 2008).

A la hora de plantear una nueva figura impositiva conviene medir tanto su potencial impacto negativo en la economía, a través **del exceso de gravamen**, que hace referencia al equivalente monetario de la reducción ocasionada por un impuesto en el nivel de bienestar de la sociedad por encima de la que se habría producido bajo un impuesto de suma fija de igual recaudación (Albi et al., 2018);y como se distribuye entre productores y consumidores, ya que por la existencia de elasticidades tanto de oferta como de demanda, incidencia legal y económica no suelen coincidir.

Este enfoque nos permite, a través de las curvas de oferta, demanda y sus elasticidades, cuantificar monetariamente lo siguiente: las reducciones en el bienestar de los agentes a través de las variaciones de excedente de consumidor y productor, lo que recaudará el

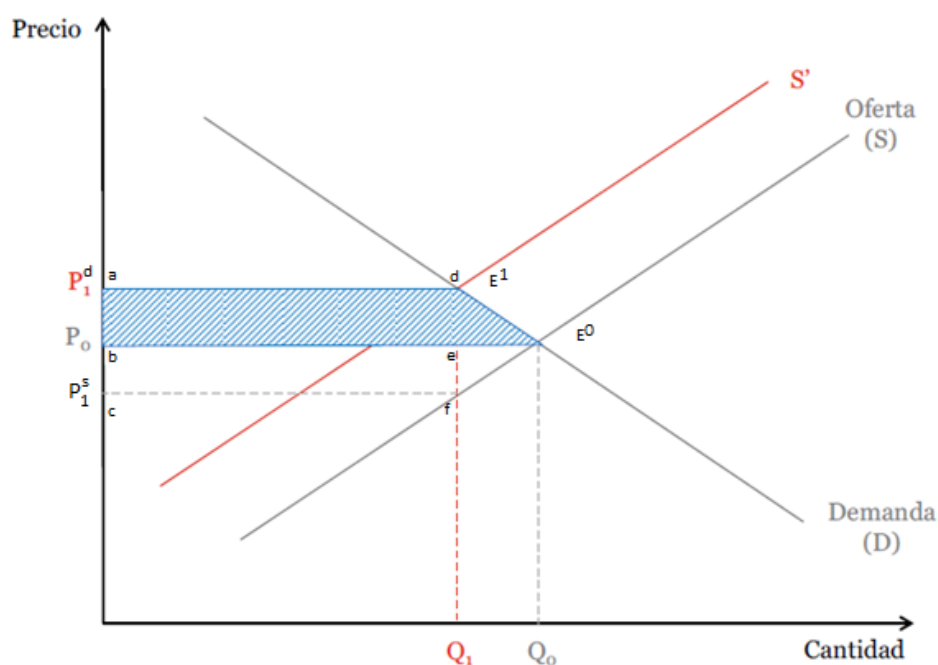
gobierno tras la aplicación del impuesto y la pérdida irrecuperable de bienestar que introduce el impuesto (exceso de gravamen).

Partiendo de la hipótesis de incidencia inicial, PwC (2019) se vale de modelos de equilibrio parcial para estimar la variación de los excedentes con respecto a la situación en ausencia del impuesto. Con ello pretende determinar y cuantificar cómo se distribuye la carga económica del IDSD entre empresas usuarias de servicios digitales y usuarios/consumidores.

Analíticamente podemos ver (gráfico 4) cómo se distribuye el impuesto de forma genérica. Nótese que los excedentes tanto de productor como consumidor se ven mermados por dos efectos: **La recaudación del impuesto**, que teóricamente irá destinada a gasto público y por ello no minora el bienestar social; y **el número de transacciones que dejarán de producirse** en el mercado a consecuencia del impuesto (Exceso de gravamen).

Gráfico 4

Cuantificación de las variaciones en el bienestar derivadas del IDSD, modelo de equilibrio parcial.



Fuente: Elaboración propia, a partir de PwC (2019).

Gráficamente, los cálculos serían los siguientes:

- Variación del excedente del consumidor: Área “abde” + Área “deE⁰”
- Variación del excedente del productor: Área “bcef” + Área “efE⁰”
- Variación total del bienestar: Área “adE⁰fc”
- Recaudación del impuesto: Área “acdf”
- Exceso de gravamen: Variación BS. – Recaudación = Área “dfE⁰”

5.2.3 Cuantificación del impacto del IDSD en el mercado español

PwC (2019) lleva a la práctica el marco teórico desarrollado en el epígrafe 5.2.2 con fin de cuantificar el potencial impacto negativo del impuesto en la economía española. Como puede verse en el cuadro 3; PwC recoge las elasticidades, la estimación del efecto del incremento del coste en el Precio de la demanda (Pd) y la variación del Precio del vendedor (Ps) una vez descontado el impuesto. Finalmente obtienen las variaciones de las cantidades intercambiadas (Q) y los ingresos (I) de los distintos sectores de la economía española (e-commerce).

Cuadro 3

Estimación de variaciones porcentuales en el precio final para los consumidores, el recibido por el vendedor, las cantidades intercambiadas y las variaciones en facturación

| Sector | $\Delta P_d/P_d$ | $\Delta P_s/P_s$ | $\Delta Q/Q$ | $\Delta I/I$ |
|---|------------------|------------------|-----------------|-----------------|
| Alimentación, textil y calzado | 0,29% / 0,22% | 0,23% / 0,18% | -0,32% / -0,24% | -0,09% / -0,07% |
| Farmacia, plástico, refino | 0,32% / 0,25% | 0,25% / 0,20% | -0,28% / -0,22% | -0,03% / -0,03% |
| Productos metálicos | 0,37% / 0,30% | 0,29% / 0,24% | -0,22% / -0,18% | 0,07% / 0,06% |
| Electrónica e informática | 0,28% / 0,21% | 0,22% / 0,17% | -0,33% / -0,25% | -0,11% / -0,08% |
| Energía y agua | 0,39% / 0,33% | 0,31% / 0,26% | -0,19% / -0,16% | 0,11% / 0,09% |
| Construcción | 0,36% / 0,29% | 0,28% / 0,23% | -0,23% / -0,19% | 0,05% / 0,04% |
| Comercio | 0,27% / 0,20% | 0,21% / 0,16% | -0,34% / -0,26% | -0,13% / -0,10% |
| Transporte y almacenamiento | 0,34% / 0,27% | 0,27% / 0,21% | -0,26% / -0,21% | 0,01% / 0,00% |
| Servicios de alojamiento | 0,25% / 0,19% | 0,20% / 0,15% | -0,37% / -0,27% | -0,17% / -0,12% |
| Información y comunicaciones | 0,33% / 0,26% | 0,26% / 0,20% | -0,27% / -0,21% | -0,01% / -0,01% |
| Actividades inmobiliarias | 0,32% / 0,25% | 0,25% / 0,20% | -0,28% / -0,22% | -0,02% / -0,02% |
| Actividades profesionales, científicas y técnicas | 0,35% / 0,28% | 0,27% / 0,22% | -0,25% / -0,20% | 0,03% / 0,02% |
| Act. administrativas y auxiliares | 0,25% / 0,19% | 0,20% / 0,15% | -0,37% / -0,27% | -0,17% / -0,12% |
| Sector TIC | 0,28% / 0,21% | 0,22% / 0,17% | -0,33% / -0,25% | -0,11% / -0,08% |

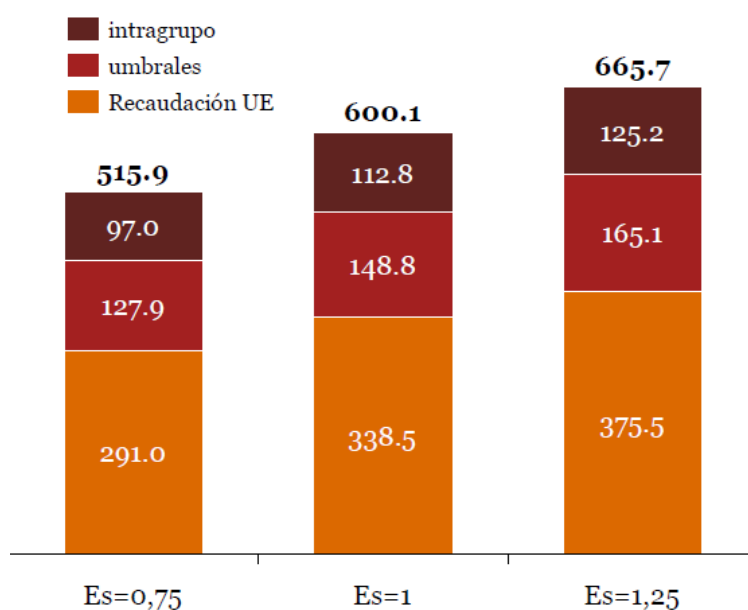
Fuente: PwC (2019).

A continuación, proceden a determinar el impacto sobre el bienestar del IDSD. **La pérdida de excedente del consumidor** se deberá a dos efectos: un encarecimiento de los precios de adquisición de bienes y servicios; y el número de transacciones que dejarán de realizarse a causa del impuesto. Como efecto colateral del IDSD, se anticipa también una pérdida en la recaudación de IVA (por menor número de transacciones).

Para la estimación de pérdida de excedente del consumidor, se plantea un rango de elasticidades de oferta (E_s) amplio y de valores relativamente bajos, pues, en el corto plazo la oferta es más inelástica que en el largo, ya la capacidad de modificar la producción a corto es menor (gráfico 5). A consecuencia, también lo es la capacidad de las empresas de trasladar a precios el impuesto.

Gráfico 5

Estimación de pérdida de excedente del consumidor en función de distintas elasticidades-precio de la oferta



Fuente: PwC (2019).

La pérdida de excedente del consumidor por euro recaudado del IDSD sería de 0,53 a 0,69 euros, teniendo en cuenta los elementos diferenciales del IDSD español (operaciones intragrupo sujetas y menor límite exento).

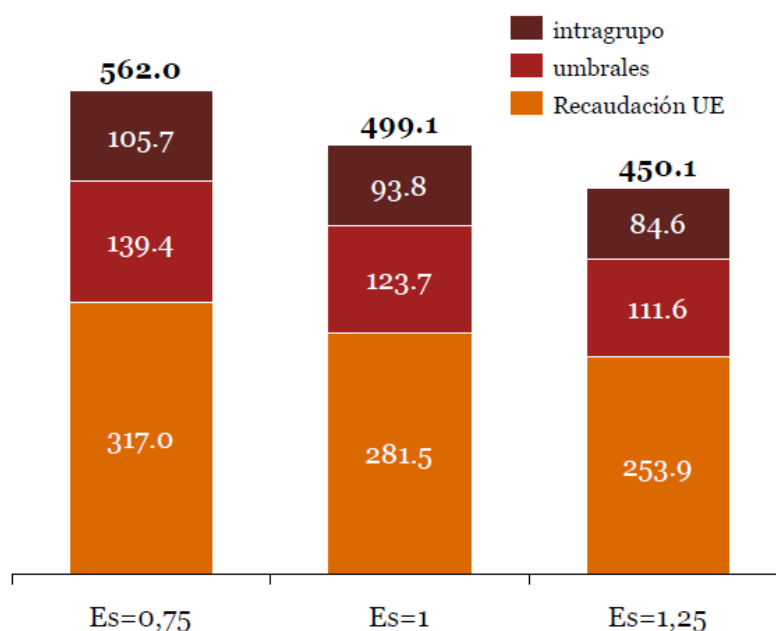
Por otro lado, **el excedente de los productores**, se verá minorado por dos causas: el mayor coste que supone el impuesto (no solo el pago de la obligación tributaria, también

su correcta gestión) y el menor volumen de ventas (por el traslado a precios del impuesto). Como efecto colateral, a causa del menor volumen de facturación, se anticipa también una pérdida en la recaudación por impuesto de sociedades.

PwC (2019) estima las pérdidas en el beneficio esperado que puede suponer el impuesto considerando un rango amplio de elasticidades para la oferta (Gráfico 6). El IDSD reducirá el beneficio operativo de las empresas entre 0,46€ y 0,58€ por cada euro recaudado del mismo.

Gráfico 6

Estimación de pérdida de excedente del productor en función de distintas elasticidades-precio de la oferta

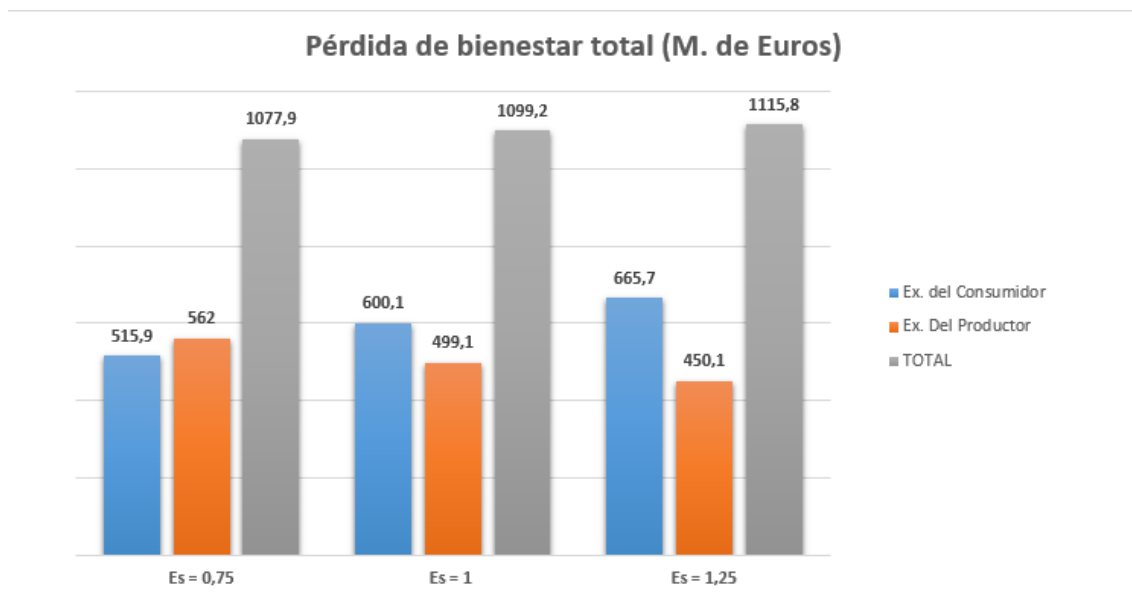


Fuente: PwC (2019).

Por último, el gráfico 7 agrupa los resultados anteriores y nos muestra cómo para los distintos escenarios planteados de elasticidades de oferta, se distribuye la carga del impuesto, medido en base a la variación de los excedentes del productor y del consumidor.

Gráfico 7

Estimación de pérdida de bienestar total y su distribución entre excedente del consumidor y del productor



Fuente: Elaboración propia, a partir de PwC (2019).

Con base en la hipótesis de incidencia inicial planteada por PwC, podemos derivar las implicaciones que tendrá el IDSD en la eficiencia del mercado de servicios digitales: La primera, es que, aunque se defienda y promocióne desde el legislativo que el impuesto sólo afectará a grandes compañías, un análisis económico más minucioso parece indicar que la carga económica se acabará repartiendo entre empresas usuarias y consumidores finales. Como segundo resultado encontramos que, considerando un horizonte temporal amplio, el impuesto puede acabar teniendo mayor incidencia sobre los consumidores finales, ya que la capacidad de ajuste del lado oferente es mayor en el medio y largo plazo.

Para contextualizar el impacto del impuesto en la economía española, señalar que el impacto de la pérdida de bienestar total con respecto del PIB sería de tan sólo 0,08%. No obstante, PwC señala que el impacto del IDSD irá más allá de mermar el nivel de bienestar, pues los verdaderos efectos nocivos se darán en el medio y largo plazo, por el hecho de perjudicar nivel de digitalización de las empresas y su productividad, ambas claves para afrontar el reto de mantener unos niveles de crecimiento estables.

5.2.4 Efectos potenciales del IDSD sobre el grado de competencia del mercado de servicios digitales.

Una de los objetivos pretendidos con la implantación del IDSD en términos de eficiencia es el de mejorar la competitividad de los mercados de servicios digitales. Por ello, con la introducción del mínimo exento se pretende gravar solo a grandes compañías multinacionales. Sin embargo, es necesario cuestionarse si verdaderamente este impuesto inducirá dinámicas que mejoren la competencia en base a un mayor número de oportunidades para las pequeñas empresas. Para ello será necesario analizar las condiciones de mercado actuales, y el papel de la tecnología en la dinámica de concentración empresarial de las grandes compañías.

Trabajos como el de Schwellnus et. al (2018) analizan las dinámicas que relaciona el progreso tecnológico y la concentración empresarial. Los autores concluyen que el poder de mercado de las grandes compañías *Superstar* no se deriva tanto de unas elevadas barreras a la entrada, como de su liderazgo tecnológico. Además, dichas compañías ven incrementados sus márgenes por moderación de costes más que por incremento de precios por encima de coste de producción.

A diferencia de lo que cabría esperar, la concentración empresarial se ha intensificado en los sectores más productivos y dinámicos tecnológicamente.

Por ello, vistas las particulares condiciones de mercado, podrían esperarse varios efectos por la introducción del IDSD:

- Al ser un impuesto sobre ingresos, las empresas con varias líneas de negocio sujetas podrían decidir cerrar o reducir su presencia en las que menos margen proporcionasen, lo que elevaría la concentración empresarial por un menor número de competidores.
- Las empresas afectadas buscarían reducir más aun sus costes, incrementando la competencia tecnológica, que como se ha visto puede inducir a mayor concentración empresarial.
- En la medida que empresas no sujetas al impuesto (“pequeñas”), poseen una cuota de mercado menor y por tanto menores márgenes, podría crearse un efecto umbral en torno al mínimo exento, haciendo menos rentable crecer a partir de determinado volumen de facturación.

La conclusión es que, a priori, si se tienen en cuenta las dinámicas anteriormente presentadas, los potenciales efectos positivos sobre el nivel de competencia que pretende el IDSD pueden no serlo tanto, llegando incluso a ser perjudiciales para el bienestar por el hecho de inducir a un mayor nivel de concentración empresarial.

5.3 Análisis de equidad del IDSD

A la hora de valorar un impuesto concreto desde la perspectiva de la equidad, las preguntas que se busca resolver en economía pública son: ¿Es equitativa la distribución de la carga del impuesto? ¿Nos encontramos frente a un impuesto progresivo o regresivo?

Existen dos enfoques en torno a la equidad en economía pública. **La equidad vertical**, aquella que pretende que la carga fiscal se distribuya de manera justa entre personas con distintas capacidades de pago; y, **equidad horizontal** aquella equidad que busca tratar igual a las personas con una situación económica similar. Ambos enfoques, cabe decir, son complementarios. Partiendo de la hipótesis inicial de incidencia desarrollada en el epígrafe 5.2.1 (incidencia compartida entre empresas y usuarios) y apoyándonos en la evidencia empírica relativa a otras figuras impositivas, podemos valorar las implicaciones que tiene el IDSD sobre la equidad del sistema, así como determinar si este es progresivo, y por tanto contribuye a reducir diferencias de renta después de impuestos.

El hecho de que el IDSD sea un impuesto indirecto y su incidencia sea compartida supondrá una dificultad añadida en el análisis de equidad, pues se deberá valorar por separado, por un lado, la parte que incide sobre las empresas y por otro, la parte que incide sobre los consumidores.

5.3.1 Progresividad del IDSD

Con el fin de medir la progresividad de un impuesto se acude a la curva de tipos medios efectivos (TME) diferenciando por niveles de renta. De tal forma, se considera que **un impuesto es progresivo si el TME es creciente conforme lo hace también la renta de las personas**, y regresivo si se da el caso contrario. El TME puede calcularse para los niveles de la renta bruta o corriente de los individuos, o bien sobre la renta permanente con enfoque de ciclo vital (a la que se suele aproximar mediante el gasto total de los hogares).

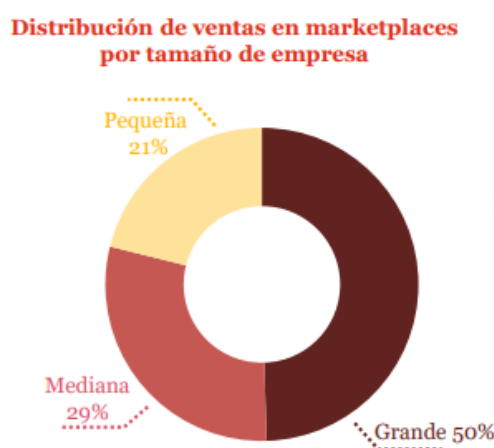
5.3.1.1 Incidencia sobre empresas usuarias

Para poder determinar los efectos sobre la equidad del IDSD nos servirá identificar qué tipo de empresas usuarias son las que se benefician de los servicios sujetos (marketplaces y publicidad dirigida principalmente, ya que la transmisión de datos es realizada por las plataformas y se integra en los dos servicios nombrados previamente).

Como puede verse en el gráfico 8, en el caso del mercado español, al menos la mitad de las ventas realizadas en Marketplaces son realizadas por Pymes.

Gráfico 8

Distribución de ventas en Marketplaces por tamaño de empresa

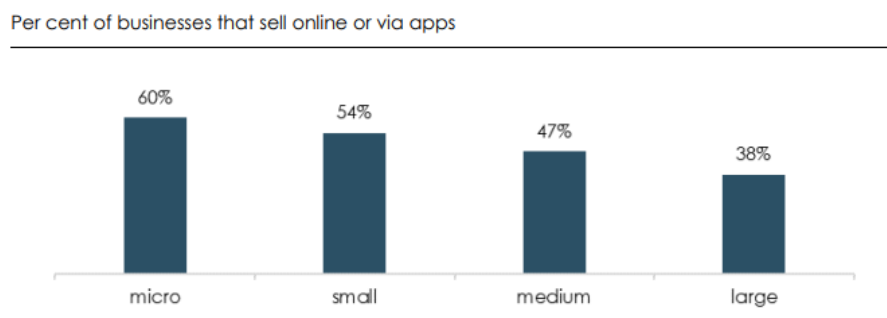


Fuente: PwC (2019).

Næss-Schmidt, Marquardt y Sorensen (2018) vienen a presentar resultados similares para Alemania (gráfico 9), donde las empresas de menor tamaño son las que hacen un uso más intensivo de las plataformas proporcionadas por terceros.

Gráfico 9

Porcentaje de empresas que utilizan Marketplaces por tamaño de la compañía (Alemania, 2016)

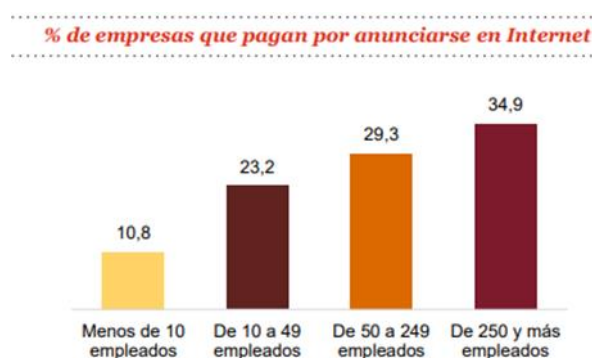


Fuente: Næss-Schmidt, Marquardt y Sorensen (2018).

Sin embargo, en cuanto a la publicidad digital, encontramos resultados contrarios (gráfico 10). Para el mercado español, el porcentaje de empresas que pagan por anunciarse en internet aumenta conforme aumenta el tamaño de la empresa.

Gráfico 10

Porcentaje de empresas que pagan por anunciarse en internet por tamaño de compañía (España, 2019)



Fuente: PwC (2019).

Por tanto, que la incidencia económica del IDSD recaiga en parte sobre las empresas usuarias tendrá efectos dispares sobre la equidad en la distribución de la carga fiscal si atendemos al tamaño de las empresas, esto dependerá en gran medida del tipo de servicio digital gravado. En el caso de los Marketplaces, afectará en gran medida a pequeñas y medianas empresas; mientras que, para el caso de la publicidad online, es probable que sean las compañías de mayor tamaño sean las más afectadas, dado que son las que más invierten en publicidad dirigida.

En la medida que habrá parte del impuesto que las empresas no podrán trasladar a precios, se iniciará un proceso de ajuste interno en las mismas, bien mediante la reducción de las retribuciones del factor capital, bien mediante un ajuste salarial o una combinación de ambos. Con el fin de establecer conclusiones es necesario determinar: ¿Sobre qué factor productivo (capital o trabajo) tendrá mayor incidencia un mayor gravamen sobre el beneficio de las sociedades? Pues, de lo anterior, dependerá en gran medida los efectos que tenga el impuesto sobre la equidad.

Podemos valernos de estudios que analicen la incidencia del impuesto sobre beneficios empresariales sobre los factores productivos. Trabajos como el de Arulampalam, Devereux y Maffini (2010) vienen a señalar que el impuesto de sociedades tiene gran

incidencia sobre los salarios. Los autores estiman que el incremento de 1 dólar en impuestos puede llegar a tener un impacto sobre salarios de 0,64 céntimos en el corto plazo; y, verse este efecto incrementado en el caso de compañías multinacionales con gran poder negociador.

Así mismo, Fuest, Peichl y Siegloch (2017) señalan que el porcentaje de incidencia sobre salarios y el nivel de ajuste dependerán de las características de la regulación laboral de cada país, del tamaño de cada empresa y de la cualificación de los trabajadores

El cuadro 5 nos permite sacar conclusiones sobre cómo el ajuste salarial afecta a la progresividad del sistema en base a distintos escenarios. Fuest, Peichl y Siegloch (2017) plantean varios escenarios de incidencia del impuesto de sociedades (CIT) sobre los salarios y las retribuciones del capital, para ver cómo estos afectan al tipo medio efectivo conjunto (Impuesto sobre la renta “PIT” + Impuesto de sociedades “CIT”) de los distintos percentiles de renta. Podemos establecer conclusiones relativas a la equidad a partir de la evolución de la ratio del TME del 10% o del 1% más rico de la distribución sobre el 90% o 99% más pobre, respectivamente. De tal forma que, cuanto mayor sea la ratio, más progresivo será el sistema fiscal.

Cuadro 5

Efecto de los supuestos de incidencia sobre los tipos medios efectivos en la distribución de la renta

| Groups | PIT | CIT | Total | Ratio | PIT | CIT | Total | Ratio |
|---|-----------|-----|-------|-------|----------------|-----|-------|-------|
| | US (2004) | | | | Germany (2015) | | | |
| Population average | 11.5 | 2.3 | 13.7 | | 12.3 | 2.0 | 14.4 | |
| Panel A: Piketty-Saez Baseline (CIT incidence: 0% wages, 100% capital) | | | | | | | | |
| P0-90 | 5.4 | 1.5 | 7.0 | | 5.5 | 0.2 | 5.7 | |
| P90-100 | 14.7 | 2.3 | 16.9 | 2.4 | 21.8 | 2.7 | 24.6 | 4.3 |
| P99-100 | 22.7 | 4.0 | 26.8 | 3.9 | 27.4 | 7.4 | 34.8 | 6.1 |
| Panel B: Counterfactual 1 (CIT incidence: 50% wages, 50% capital) | | | | | | | | |
| P0-90 | 5.4 | 2.4 | 7.8 | | 5.5 | 1.2 | 6.7 | |
| P90-100 | 14.7 | 1.1 | 15.8 | 2.0 | 21.8 | 1.4 | 23.2 | 3.5 |
| P99-100 | 22.7 | 2.0 | 24.8 | 3.2 | 27.4 | 3.7 | 31.1 | 4.6 |
| Panel C: Counterfactual 2 (CIT incidence: 100% wages, 0% capital) | | | | | | | | |
| P0-90 | 5.4 | 2.5 | 7.9 | | 5.5 | 2.0 | 7.5 | |
| P90-100 | 14.7 | 0.0 | 14.7 | 1.8 | 21.8 | 0.0 | 21.8 | 2.9 |
| P99-100 | 22.7 | 0.0 | 22.7 | 2.9 | 27.4 | 0.0 | 27.4 | 3.7 |

Fuente: Fuest et al. (2017) basado en Piketty y Saez (2007) para US-2004 y Bach et al. (2016) para Alemania-2015.

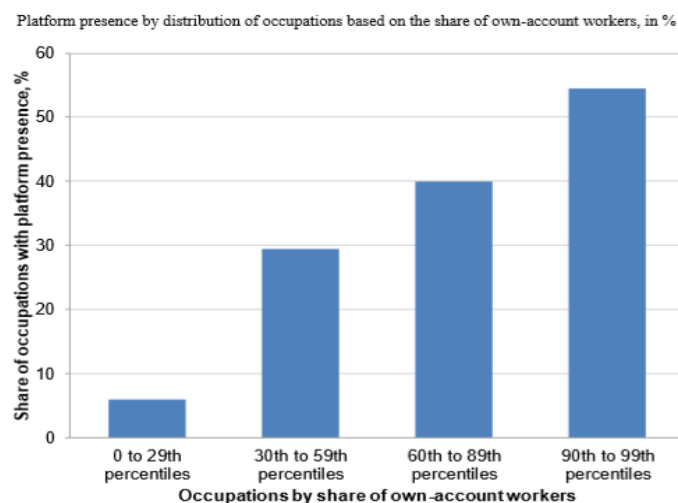
Los resultados que se pueden extraer del cuadro 5 son los siguientes: Una mayor incidencia del impuesto de sociedades sobre el capital será deseable en términos de equidad y progresividad, ya que se incrementa el TME de los percentiles más ricos en términos relativos (medido por las ratios $P90-100/P0-90$ o $P99-100/P0-90$). Lo anterior se debe a que, con carácter general, el capital financiero y real de una economía tiende a concentrarse en los individuos situados en la parte alta de la distribución de la renta, en línea con lo que señalan autores como Piketty (2014).

Por tanto, el IDSD puede desencadenar ajustes salariales dentro de las empresas que utilicen los servicios digitales como input, y en la medida que el impuesto tenga mayor impacto sobre salarios, mayor será su componente regresivo. De manera análoga, lo verdaderamente deseable en términos de equidad sería que el impuesto recayese en mayor grado sobre las rentas del capital y los accionistas.

Hay un caso particular dentro la parte del IDSD que incide sobre las empresas que merece especial atención desde el punto de vista de la equidad. Encontramos evidencia (OCDE, 2019) de que existe un colectivo que puede verse especialmente afectado por la introducción de este impuesto, y ese es el caso de los *riders* o *drivers* que utilizan plataformas digitales como Glovo, Uber, Cabify, etc... para autoemplearse. Como puede verse en gráfico 16, los trabajadores que usan dichas plataformas se sitúan en mayor medida en los percentiles más bajos de la distribución salarial.

Gráfico 11

Porcentaje de trabajadores por cuenta ajena que utilizan plataformas digitales por percentiles de renta



Fuente: OCDE (2019).

Frente al escenario de que sean las empresas usuarias o en ese caso “autoempleados” quienes paguen parte del impuesto, podemos esperar que en este caso los efectos redistributivos del impuesto sean especialmente negativos, ya que los márgenes de los *riders* y *drivers* se verán erosionados significativamente, teniendo en cuenta que son ocupaciones con una alta oferta de trabajo. Lo anterior, no es deseable en términos de equidad vertical; luego con fin de mitigar este efecto, serían aconsejables regulaciones o políticas complementarias destinadas a este colectivo.

5.3.1.2 Incidencia sobre consumidores

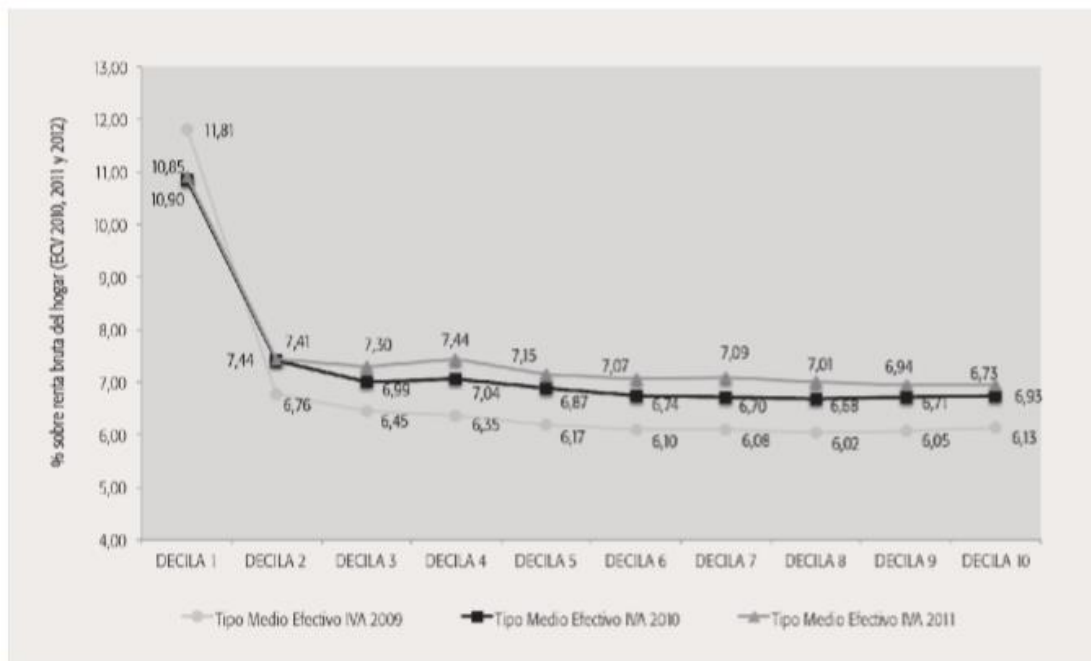
En la medida que el IDSD tenga impacto sobre precios finales, el impuesto no afectará a todos los deciles de renta en la misma proporción, ya que, con carácter general, los impuestos indirectos tienden a ser regresivos. La razón de esto es que la proporción de consumo sobre la renta total tiende a disminuir conforme esta última aumenta. A consecuencia, la curva de tipos medios efectivos de los impuestos indirectos suele ser decreciente con la renta.

Una forma de aproximar ex – ante el nivel de progresividad y las implicaciones para la equidad del IDSD de la parte que recae sobre consumidores, es mediante un impuesto indirecto sobre el consumo que se le parezca en la práctica, como por ejemplo el IVA. Esto es posible gracias a que la dinámica de elasticidades es similar en ambos impuestos, ya la hipótesis de incidencia inicial es que la carga fiscal del IDSD se repartirá entre empresas que utilicen servicios sujetos y usuarios.

Onrubia y Rodado (2015) analizan el impacto de cambios en tipos de gravamen de IVA sobre los TME para los distintos deciles para la economía española. En el gráfico 12, se calcula el TME para los años 2009, 2010 y 2011, años en los que España requirió de subir el tipo general y reducido a raíz del deterioro del saldo presupuestario.

Gráfico 12

Tipos medios efectivos IVA (ECV años 2009, 2010, 2011)

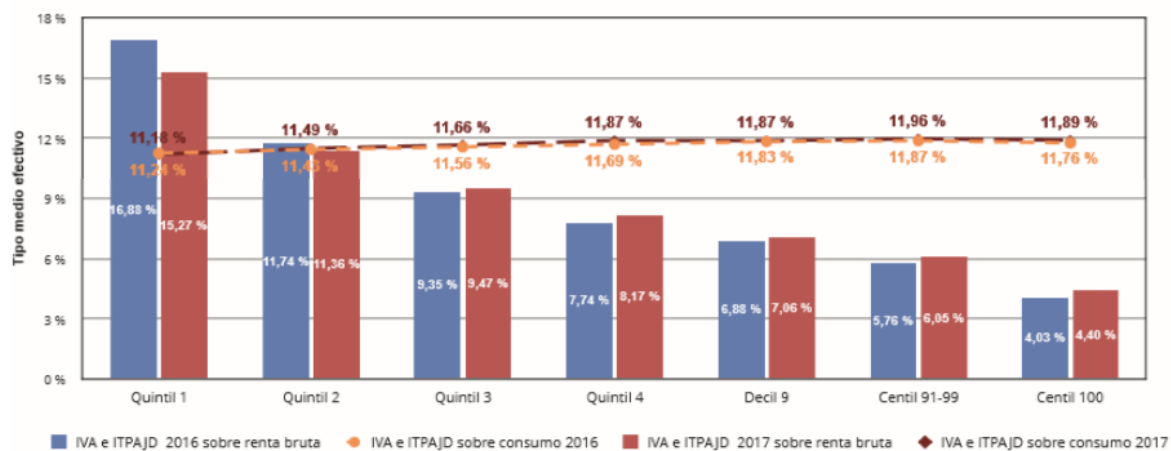


Fuente: Onrubia y Rodado (2015).

Trabajos como el de López Laborda, Marín y Onrubia (2019) arrojan resultados sobre años más recientes (gráfico 13).

Gráfico 13

Tipo medio efectivo del IVA y el ITPAJD, sobre renta y sobre gasto, en 2016 y 2017, por tramos de renta bruta (%)

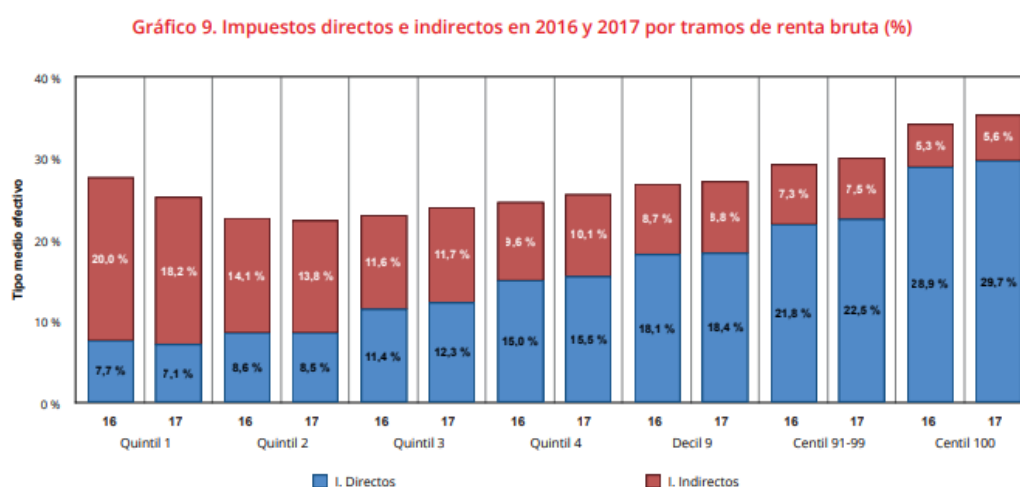


Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2019).

Como se observa en los gráficos 12 y 13, los TME son decrecientes con la renta con carácter general (si calculamos sobre renta bruta) para impuestos indirectos sobre el consumo como el IVA. De ello podemos derivar que la curva de TME del IDSD presentará una estructura similar (regresiva). Además de que, como refleja el gráfico 14, que parte del IDSD recayese sobre los consumidores tendría especial incidencia en los deciles más bajos, incrementando el porcentaje de tributación indirecta que ya soportan. En este sentido, el impacto del IDSD sobre la equidad del sistema sería negativo.

Gráfico 14

Impuestos directos e indirectos en 2016 y 2017 por tramos de renta bruta (%)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2019).

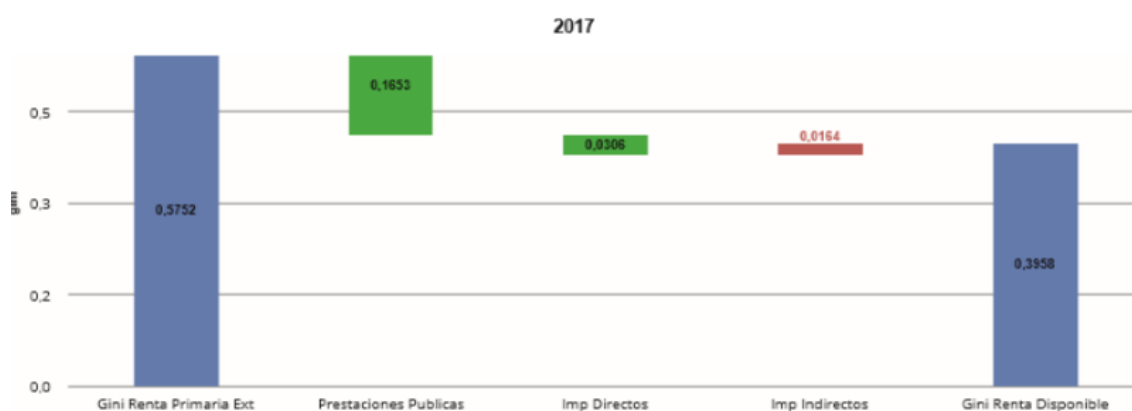
5.3.2 Efectos en la desigualdad de la renta del IDSD

Para valorar el efecto de un impuesto sobre la desigualdad de la renta podemos valernos del índice de Gini antes de impuestos (o Gini de rentas primarias) y del índice de Gini después de impuestos, así como de la contribución de cada impuesto a mejorar o empeorar dicho índice.

El grado de progresividad de un impuesto está estrechamente relacionado con su efecto sobre la distribución de la renta, de tal forma que los impuestos regresivos como los basados en el consumo supondrán un incremento del índice Gini y, por tanto, de la desigualdad de renta tras impuestos, tal y como refleja el gráfico 15.

Gráfico 15

Corrección de la desigualdad tras la aplicación de impuestos y prestaciones públicas en los hogares españoles en 2017 (variaciones en el índice de Gini)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2019).

Es por ello que, podemos prever que en la medida que IDSD recaiga sobre consumidores, y en parte sobre salarios, tendrá un impacto negativo en el índice de Gini tras impuestos; no así cuando afecte a las rentas del capital. Por lo que podemos concluir que el impuesto tiene tanto componentes regresivos como progresivos.

5.3.3 Análisis de hipótesis de incidencia alternativa y sus efectos en la equidad tras implantación del IDSD.

Hasta ahora, se ha valorado la progresividad, incidencia y efectos sobre equidad del IDSD si este se implementa de forma unilateral por un país (España) perteneciente a un mercado común como el europeo. A consecuencia, nuestra hipótesis de incidencia inicial es que la carga fiscal es compartida entre empresas y usuarios. En el siguiente apartado, se planteará una hipótesis de incidencia alternativa del IDSD y como esta tendría efectos distintos sobre la equidad del sistema fiscal y su capacidad redistributiva. A partir de ello, podremos establecer que escenarios serían los deseables para que la implantación del IDSD tuviera los efectos planteados en el primer momento de su diseño.

5.3.3.1 Incidencia económica total sobre plataformas digitales

Hemos comentando en el epígrafe 5.2. 1 que las grandes cuotas de mercado que acaparan los gigantes digitales, así como los esfuerzos burocráticos requeridos para armonizar un impuesto digital de escala mundial, son los principales factores que permiten a las grandes empresas como Google, Amazon, Facebook, etc. trasladar completamente el impuesto a empresas o usuarios. Cabe preguntarse: Supongamos que se lograse un acuerdo unánime

a nivel OCDE sobre la implementación del IDSD, y con ello, se consiguiese una incidencia económica total sobre las empresas prestadoras de servicios digitales: ¿nos encontraríamos frente a un impuesto progresivo? ¿Qué consecuencias tendría sobre la equidad de los sistemas fiscales?

El hecho de no poder trasladar a precios la carga del impuesto desencadenará en las empresas prestadoras de servicios digitales un proceso de ajuste interno. Existen, como se ha comentado en el epígrafe 5.3.1.1, dos vías de ajuste posibles frente a la introducción de un impuesto que grave los ingresos empresariales: la reducción de retribuciones del factor capital y el ajuste salarial. El trabajo de Arulampalam, Devereux y Maffini (2010) nos servía para determinar que el impuesto de sociedades tiene gran incidencia sobre los salarios.

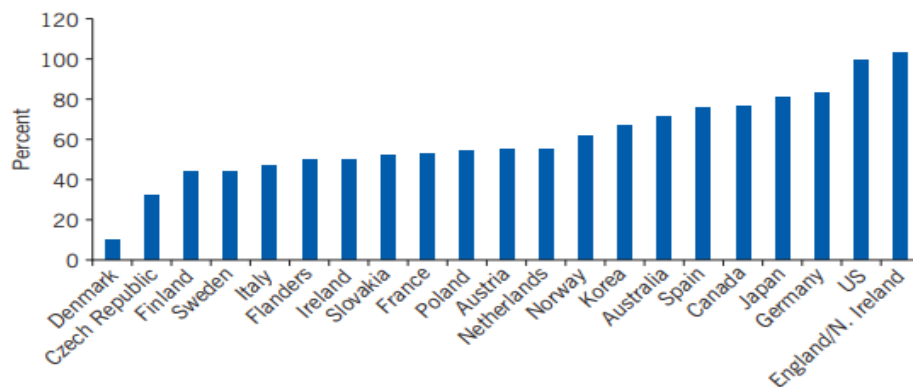
Por tanto, en este caso, el IDSD desencadenará ajustes salariales dentro de las compañías digitales. Sin embargo, para establecer conclusiones sobre sus efectos sobre la equidad y progresividad, es necesario conocer la situación salarial de los trabajadores de las compañías afectadas.

Es un hecho que las empresas digitales requieren de un personal cualificado en nuevas tecnologías. Encontramos evidencia de que el nivel de cualificación de los trabajadores tiene un gran poder explicativo a la hora de determinar las diferencias salariales (gráfico 16). Como consecuencia, los salarios medios de los trabajadores de dichas compañías son elevados si los comparamos con el salario medio OCDE (gráfico 17).

Por tanto, en la medida que el IDSD afecte al nivel salarial de los trabajadores de dichas compañías (situados en los deciles altos de la distribución), el impuesto será positivo para la equidad vertical de los sistemas fiscales, ayudando a reducir la dinámica polarizadora del mercado de trabajo y el “*winner takes it all*” al que induce la digitalización.

Gráfico 16

Salarios de trabajadores altamente cualificados en proporción de los poco cualificados

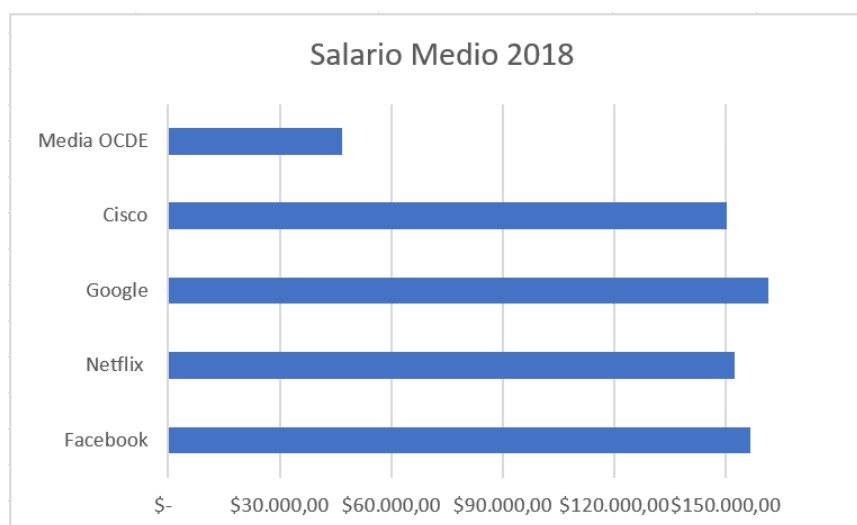


Note: High-skilled workers are defined as those who score at levels 4 or 5 on the PIAAC numeracy tests; low-skilled workers are those who score at level 1 or below. Calculations are based on hourly wages including bonuses expressed in US dollars at purchasing power parity.

Fuente: Broecke (2016).

Gráfico 17

Salarios medios de compañías prestadoras de servicios digitales y salario medio OCDE (2018)



Fuente: Elaboración propia, a partir de OCDE (2019) y Perino (2019).

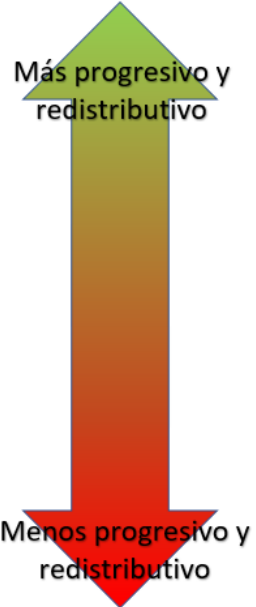
No obstante, es necesario señalar que no todo el ajuste recaerá sobre salarios, pues tanto el nivel de cualificación como la movilidad geográfica de este tipo de trabajadores les otorga un poder negociador significativo frente a sus empleadores (Petersen y Puliga, 2017). Por ello, en este escenario, es de esperar que las retribuciones del capital también se vean afectadas, siendo esto positivo para la progresividad y la equidad del sistema, pues de nuevo, los afectados se encuentran, con carácter general, en los percentiles más altos de la distribución salarial.

5.3.4 Conclusiones sobre los efectos del IDSD sobre la equidad

Con la evidencia sobre impuestos directos e indirectos de la que disponemos y las consideraciones hechas en los apartados anteriores podemos prever cómo afectará el IDSD a la equidad del sistema impositivo para cada posible hipótesis de incidencia planteada. A modo de resumen, el cuadro 6 divide las hipótesis de incidencia por nivel de progresividad y destaca sobre qué grupos o colectivos tendría incidencia el IDSD en cada caso.

Cuadro 6

Hipótesis de incidencia del IDSD, valoración de su nivel de progresividad y sus efectos sobre la redistribución salarial.



| Escenarios posibles | Efectos | Colectivo afectado | Impacto en la distribución salarial |
|---|--|--|--|
| Incidenia total sobre plataformas. | Principalmente ajuste salarial de compañías tecnológicas | Trabajadores grandes compañías tecnológicas | Puede tener efectos redistributivos positivos en la medida que recae sobre trabajadores de la parte alta de la distribución |
| Incidenia total sobre empresas usuarias. | Principalmente ajuste salarial de empresas usuarias o contratantes de los servicios. | Trabajadores de empresas usuarias y trabajadores por cuenta propia (riders/drivers) que utilicen las plataformas | Efectos positivos: aumenta TME de los percentiles altos de la distribución. Efectos negativos: Puede afectar a colectivos desfavorecidos como riders /drivers. |
| Incidenia compartida entre empresas y usuarios. | Ajuste salarial de empresas usuarias y traslación a precios finales de parte del impuesto. | Trabajadores empresas usuarias y consumidores finales. | Aglutina los efectos de incidencia total sobre empresas y usuarios. |
| Incidenia total sobre usuarios. | Incremento de precios finales y menor volumen de facturación. | Consumidores finales | En tanto que su incidencia es similar a un impuesto sobre el consumo, tiene efectos regresivos sobre la distribución salarial después de impuestos. |

Fuente: Elaboración propia

Como puede observarse, lo deseable para que el IDSD tenga un carácter redistributivo es que este tenga una incidencia económica lo mayor posible sobre empresas digitales, o en su defecto, sobre empresas usuarias de servicios digitales. Para conseguir lo anterior, es necesario que este tipo de impuestos se armonice o haya un mínimo consenso sobre su implantación a nivel OCDE. Su aplicación de forma unilateral y no coordinada llevará a un reparto de la carga fiscal entre empresas y usuarios, pudiendo incrementarse la proporción de la misma sobre estos últimos si se considera un horizonte temporal de medio o largo plazo. Si se diese el caso, nos encontraríamos frente a un impuesto que

lograría los objetivos de recaudación, sí, pero a costa de incrementar la tributación indirecta; perjudicar la progresividad del sistema y la equidad vertical.

Por último, señalar también que cada escenario planteado en el gráfico 6 conllevaría un cambio en los costes de eficiencia del impuesto, que no se entran a valorar en esta sección.

5.4 Análisis de sencillez del IDSD

Para analizar la sencillez del impuesto, se valorarán los costes e inconvenientes que supone la implantación del IDSD tanto para el sujeto pasivo (facilidad para su correcta liquidación y gestión) como a la administración tributaria (seguimiento e inspección).

Por el lado de los sujetos pasivos, para una adecuada gestión del impuesto, el proyecto de ley específica que se requerirá:

- Inscribirse en el registro para entidades creado a efectos de este impuesto.
- Liquidación Trimestral y Anual del IDSD.
- Obligación de informar por modificación o cese de actividades sujetas al impuesto.
- Para contribuyentes de fuera de la UE obligación de nombrar un representante tributario.
- Presentar, traducidos al castellano, documentos o facturas que justifiquen la prestación de servicios digitales.

Esto requerirá unos gastos no menores en asesores fiscales, contables o auditores. En Economía pública estos costes asociados al impuesto se denominan **presión fiscal indirecta**, y hacen referencia a todo gasto monetario o coste no monetario (tiempo) en el que incurre el contribuyente por la llevanza de documentos o libros. Ex – ante es difícil determinar la cuantía de la presión fiscal indirecta para las empresas dado que presentan estructuras de costes distintas, sin embargo, teniendo en cuenta que el impuesto solo afecta a grandes compañías multinacionales que normalmente poseen departamentos fiscales muy potentes, podemos esperar que el coste de gestión del impuesto sea marginal con respecto a los volúmenes de negocio de dichas compañías.

Por el lado de la Administración, se requerirá un mayor desempeño en la revisión de cuentas e inspecciones a las empresas que presten servicios sujetos. Nuevamente, es difícil cuantificar cuánto será necesario invertir para garantizar la correcta gestión de

IDSD por parte de las empresas, pero sí se puede prever que será notable dado que esta nueva figura impositiva pertenece al ámbito tributario internacional, lo que encarece su seguimiento (por una mayor complejidad normativa). Uno de los retos a los que se enfrentarán los inspectores será al intento por minimizar la Base Imponible mediante la minoración deliberada de la base de usuarios pertenecientes al TAI, para ello deberán implementarse medidas de revisión apoyadas en nuevas tecnologías, lo que supondrá un coste adicional.

Todo esto, teniendo en cuenta que España es uno de los países que menor esfuerzo realiza lucha contra el fraude fiscal. Como viene denunciando GESTHA (2019), España gasta menos en % del PIB en lucha contra el fraude dado que la plantilla de técnicos e inspectores es reducida en comparación con otros países europeos.

Por tanto, la implementación en un país como España del IDSD, podría suponer un incremento del fraude si no se destinan los recursos necesarios para su supervisión; y, seguro supondrá un incremento de los costes de gestión para la Administración.

6. Conclusiones

El objetivo del trabajo era explicar los elementos cualitativos y cuantitativos del IDSD, su nivel de implementación en las distintas economías europeas y realizar un análisis económico del impuesto desde los principios de la imposición. La conclusiones o punto clave que se puede extraer es que la fiscalidad relativa a empresas digitales requiere que los países adopten una postura unánime para que este tipo de políticas funcionen. De no ser así, un impuesto como el IDSD diseñado en origen para mejorar la capacidad redistributiva de los sistemas fiscales y dotar de suficiencia a los Estados y sus servicios públicos, puede acabar teniendo efectos nocivos para la productividad de las economías, así como incidir en colectivos sobre los que, en principio, no se pretendía incidir.

La principal aportación de este trabajo ha sido, por un lado, recopilar información sobre el estado de los proyectos nacionales de IDSD que han surgido dentro de la Unión, para luego, señalar las características propias que incorpora cada país y su porqué; por otro, utilizar la evidencia empírica disponible en materia fiscal para determinar la incidencia del impuesto, sus consecuencias sobre la equidad y sus efectos en la eficiencia de los mercados de servicios digitales.

Sin embargo, el trabajo presenta sus limitaciones en cuanto a traer algo nuevo a la discusión sobre fiscalidad digital, precisamente por apoyarse en trabajos ajenos que no

siempre desarrollan las líneas de investigación que uno mismo pretende seguir. Me hubiese gustado poder desarrollar un análisis de eficiencia más completo, en el sentido de incorporar algún modelo dinámico que determinase implicaciones más claras para el largo plazo, sin embargo, esto requiere de modelos con una complejidad matemática considerable y que puede escaparse a lo que persigue un trabajo de fin de grado.

Por último, hay varias cuestiones que se podrían seguir investigando en materia del IDSD y que me parece necesario señalar: identificar qué sectores y qué países serían los más afectados negativamente por la implementación del impuesto a nivel europeo (respecto a eficiencia y equidad); y, las dinámicas que induce la introducción del impuesto en la competencia de los mercados de servicios digitales, para ver si efectivamente la mejoran o no.

Referencias:

AIReF (2019): “Proyecto de presupuestos generales del Estado 2019”. *Informe de los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las Administraciones públicas*. Madrid: AIReF.

<https://www.airef.es/wpcontent/uploads/2019/Comparecencias/2019-01-29-Informe-def-Proyecto-PGE2019.pdf>

Albi, E., González-Páramo, J., M. Urbanos, R. y Zubiri, I. (2014): *Economía Pública II: Teoría de la imposición, sistema impositivo, otros ingresos públicos y economía pública internacional*. Madrid: Editorial Ariel.

Arulampalam, W., Devereux, M.P. y Maffini, G. (2010): "The Direct Incidence of Corporate Income Tax on Wages" *IZA Discussion Papers*, nº 5293, Alemania: IZA. <https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp5293.html>

Asen, E. (2020): “Digital services taxes in Europe”. 16 de marzo de 2020. <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

Broecke, S. (2016): “Do skills matter for wage inequality?” *IZA World of Labor 2016*: nº 232. France: IZA. doi: 10.15185/izawol.232

Comisión Europea (2016): “State aid: Commission finds Hungarian advertisement tax in breach of EU rules.” Bruselas: Comisión Europea, 4 de noviembre de 2016. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_3606

Congreso de los diputados (2020): “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales”. *Boletín oficial de las cortes generales*. Madrid: Congreso de los diputados. 28 de febrero de 2020.

http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF

Consejo de la Unión Europea. (2018): “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales – Orientación general.” (OR. en) 14886/18. Bruselas: Consejo de la Unión Europea. 29 de noviembre de 2018. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/es/pdf>

Consejo de la Unión Europea. (2018): “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.” (OR. en)

7420/18, Bruselas: Consejo de la Unión Europea. 22 de marzo de 2018
<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf>

Comisión Europea. (2018): “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.” COM (2018) 147 final. Bruselas: Comisión europea, 21 de marzo del 2018. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Comisión Europea. (2019): “Fiscalidad digital – Situación actual” (OR. en) 13405/19. Bruselas: Comisión Europea, 28 de octubre de 2019.
<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13405-2019-INIT/es/pdf>

FMI (2019): “Corporate taxation in the global economy”. *Policy Papers*, nº 19/007, Washington, DC: FMI. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>

Fuest, C., Peichl, A. y Siegloch, S. (2013): "Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany," *IZA Discussion Papers*, nº 7390, Manheim: IZA. <https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp7390.html>

GESTHA (2020): “¿Reforzará el Gobierno la lucha contra el fraude fiscal?”
<http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=645>

HM Treasury y HM Revenue & Customs (2019): “Draft clauses for Digital Services Tax – Explanatory Notes.” <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

Lègifrance (2017): “Code général des impôts - Article 1609 sexdecies B”.
https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000025074877&dateTexte=&categorieLien=id&utm_source=Concep%20Send&utm_medium=email&utm_campaign=Lettre+Propri%C3%A9t%C3%A9s+intellectuelles+%7C+Octobre+2017

López Laborda, J. y Onrubia, J. (2019): “Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión”. *Fedea Policy Papers - 2019/04*. Madrid: FEDEA. <https://www.fedea.net/los-retos-de-la-fiscalidad-societaria-en-la-era-de-la-globalizacion-y-la-economia-digital-problemas-y-propuestas-de-solucion/>

López Laborda, J. y Onrubia, J. (2020): “Globalización, digitalización y tributación de las multinacionales”. Publicado en *Cuadernos*, nº 28, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, 2020.

Miller, P, Gardner, N. y Brown, V. (2019): “The UK’s proposed Digital Services Tax” *ASHURST-Global tax insight*, issue 5. Pp 18-23. Londres: ASHURST.
<https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-uks-proposed-digital-services-tax/>

Miller, T. y Wongsaroj, S. (2018): “A Taxing Problem: the impact of tax on small businesses” Londres: SAGE, mayo de 2018. <https://www.sage.com/en-gb/blog/a-taxing-problem/>

Ministerio de Hacienda (2019): “El Gobierno aprueba los proyectos de Ley de los impuestos sobre Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras ” *Nota de prensa*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 18 de febrero de 2020.
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2020/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/18-02-20%20NP%20IMPUESTOS%20SERVICIOS%20DIGITALES%20Y%20TRANSACCIONES%20FINANCIERAS.pdf>

Næss-Schmidt, H. Sirgud, Marquardt, G. y Sorensen, P. (2018): “The impact of EU digital service tax on german business – Report” *Copenhagen Economics - Publications*. Berlín: Copenhagen Economics, 19 de octubre de 2018.
<https://www.copenhageneconomics.com/publications/publication/the-impact-of-an-eu-digital-service-tax-on-german-businesses>

Nèmarq, S. (2017): “The youtube tax comes into force on 1 january 2018”. *Francis Lefebvre Avocats – Publications*. 22 de diciembre de 2017.
<https://cms.law/en/fra/publication/the-youtube-tax-comes-into-force-on-1-january-2018>

OCDE (2018): “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

OCDE (2015): “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

- Onrubia, J. y Rodado Ruiz, M. (2015): "El papel redistributivo del sistema fiscal: presente y futuro" *EKONOMIAZ: Revista vasca de Economía*, vol. 88(02), pp 176-217. <https://ideas.repec.org/a/ekz/ekonoz/2015207.html>
- Perino, M. (2019): "The 20 highest-paying companies in Silicon Valley in 2019" 18 de septiembre de 2019. <https://www.businessinsider.com/highest-paying-companies-silicon-valley-tech-2019-9?IR=T>
- Petersen, A. y Puliga, M. (2017): "High-skilled labour mobility in Europe before and after the 2004 enlargement". *Journal of The Royal Society Interface*. DOI: 10.1098/rsif.2017.0030
- Piketty, T. (2014): *El capital en el siglo XXI*. Versión traducida al español. Barcelona: Fondo de Cultura Económica.
- PwC (2019): "France enacts digital services tax, partially delays corporate tax rate reduction". *Tax insights from international Tax Services and transfer Pricing*. <https://thesuite.pwc.com/insights/france-enacts-dst-partially-delays-corporate-tax-rate-reduction>
- PwC (2019): "Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española." Periscopio fiscal y legal - Informe final. 9 de enero de 2019. <http://ametic.es/es/publicaciones/impacto-de-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales-en-la-economia-espanola>
- PwC (2019): "Italy's draft 2020 budget calls for unilateral digital services tax". *Tax Services and transfer Pricing*. 14 de noviembre de 2019. <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/insights/italy-draft-2020-budget-calls-for-unilateral-digital-services-ta.html>
- PwC (2019): "UK publishes draft legislation and guidance on digital service tax." *Tax Services and transfer Pricing*. <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/insights/uk-publishes-draft-legislation-and-guidance-on-dst.html>
- Rosen, H. (2008): *Hacienda Pública*. Madrid: Editorial McGraw-Hill. Séptima edición. Versión traducida al español.
- Sánchez Herrero, A. y Foyedo C. (2020): "Proyecto de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales en España: nuevo intento a la espera de la solución internacional".

Periscopio fiscal y legal de PwC Tax & Legal Services. Marzo 2020.

https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/02/Periscopio_PwC_Trasposicion_Directivas_UE_12_02.pdf

Schwellnus, C., Geva, A., Pak, M. y Veiel, R. (2019): "Gig economy platforms: Boon or Bane?", *OECD Economics Department Working Papers*, nº. 1550, París: OCDE
<https://doi.org/10.1787/fdb0570b-en>.

United States Trade Representative (2019): "Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974". Washington: USTR.

https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf

Webber, S. y Koborsi, R. (2019): "EU and Google Set Court Date on Hungary Advertisement Tax". 11 de junio de 2019.

<https://www.duffandphelps.com/insights/publications/transfer-pricing/transfer-pricing-times-may-2019/eu-google-set-court-date-hungary-advertisement-tax>